

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a oceňování zásob

Issue of Accounting and Inventory Valuation

Student: Klára Centeková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student: **Klára Centeková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika účtování a oceňování zásob**
Issue of Accounting and Inventory Valuation

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení zásob
 3. Účtování a oceňování zásob
 4. Analýza účtování a oceňování zásob v praxi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

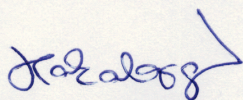
KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2012. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

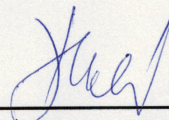
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předloženou bakalářskou práci Problematika účtování a oceňování zásob vypracovala samostatně a všechny literární zdroje, ze kterých jsem čerpala, jsem uvedla v seznamu použité literatury.

V Ostravě dne 9. května 2014



Klára Centeková

Obsah

1 Úvod	5
2 Teoretické vymezení zásob	6
2.1 Právní úprava	7
2.2 Koloběh oběžného majetku	7
2.3 Jednotlivé složky zásob	8
3 Účtování a oceňování zásob	12
3.1 Oceňování zásob při pořízení	12
3.1.1 Pořizovací cena	12
3.1.2 Vlastní náklady.....	13
3.1.3 Reprodukční pořizovací cena.....	14
3.2 Oceňování zásob při vyskladnění	15
3.2.1 Metoda sledování skutečné ceny.....	15
3.2.2 Metoda váženého aritmetického průměru	15
3.2.3 Metoda FIFO.....	17
3.2.4 Metoda pevné ceny s odchylkou	18
3.3 Způsoby účtování zásob	20
3.3.1 Účtování materiálu a zboží způsobem A	21
3.3.2 Účtování materiálu a zboží způsobem B.....	27
3.3.3 Účtování o zásobách vlastní výroby	29
3.3.4 Účtování o mladých a ostatních zvířatech a o jejich skupinách.....	33
3.3.5 Účtování o poskytnutých zálohách na zásoby	34
3.3.6 Účtování zásob na konci účetního období	34
3.3.7 Reklamace při dodávkách materiálu či zboží.....	36
3.3.8 Inventarizace zásob	37
3.3.9 Opravné položky k zásobám	40

4 Analýza účtování a oceňování zásob v praxi.....	41
4.1 Základní charakteristika společnosti	41
4.2 Software používaný společností	43
4.3 Základní údaje o zásobách.....	43
4.4 Oceňování jednotlivých složek zásob	45
4.4.1 Oceňování nakoupených zásob	45
4.4.2 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností	46
4.5 Účtování zásob ve společnosti.....	47
4.5.1 Účtování pořízení materiálu	48
4.5.2 Účtování zásob vlastní výroby	49
4.5.3 Účtování pořízení zboží	49
4.6 Fakturační cena prodaných zásob.....	50
4.7 Opravná položka k zásobám.....	51
4.8 Reklamace dodaných zásob.....	52
4.9 Inventarizace zásob.....	53
4.10 Shrnutí a doporučení pro společnost	54
5 Závěr	56
Seznam použité literatury	57
Seznam zkratk.....	58
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

1 Úvod

Při výběru tématu bakalářské práce byl kladen důraz na aktuálnost a významnost tématu. Téma *Problematika účtování a oceňování zásob* obě výše uvedená kritéria splňuje, neboť téměř každý podnik má ve svém majetku zásoby zahrnuté.

Zásoby jsou pro účetní jednotky velmi důležitou složkou majetku, neboť vyrovnávají časový nesoulad mezi spotřebou zásob při výrobě a jejich následnou dodávkou, čímž zabezpečují plynulou činnost podniku. Cílem všech podniků je, aby zásoby byly v držení v co nejoptimálnější výši. Důvodem je, že v zásobách jsou často vázány velké finanční prostředky, které by jinde mohly chybět nebo být využity mnohem efektivnějším způsobem. Naopak v případě, že se v podniku nachází nedostatečné množství zásob, může při výrobě produktů docházet k časovým prodlevám. Výše zásob se odvíjí především od velikosti podniku, předmětu rozsahu jeho činnosti atd.

Z hlediska účetního pohledu zásoby patří mezi oběžná aktiva a je potřeba pro ně vhodně zvolit metody účtování a oceňování. Dalším důležitým faktorem je zajištění správné a přesné skladové evidence tak, aby bylo možné zjistit skutečnou výši zásob v daný okamžik. Zásoby také výrazně ovlivňují výsledek hospodaření, neboť tržby z prodeje výrobků, zboží a popř. i nepotřebného materiálu jsou hlavním zdrojem příjmů výrobního podniku.

Cílem předložené bakalářské práce je vymezit pojem zásoby, objasnit jejich funkci v podniku, popsat a vysvětlit jejich členění podle právní úpravy platné v České republice. Cílem nejrozsáhlejší třetí kapitoly je objasnit problematiku účtování a oceňování zásob. Veškeré způsoby účtování a oceňování zásob budou pro zjednodušení vysvětlené na krátkých praktických příkladech. Dílčím cílem této kapitoly je objasnění situací, které se v podnicích často vyskytují. Jedná se např. o reklamace, inventarizace zásob, poskytnuté zálohy na zásoby, účtování zásob na konci období aj. V této kapitole bude aplikována metoda analýzy a metoda komparace.

Cílem aplikačně ověřovací části bakalářské práce je analýza zásob ve společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o a následná syntéza získaných poznatků. Tato část se bude zabývat především problematikou oceňování zásob ve vybrané společnosti, ale také účtováním, vykazováním a v neposlední řadě i inventarizací. V celé bakalářské práci bude uplatněna metoda postupu.

Vlastní poznatky, návrhy a doporučení jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2 Teoretické vymezení zásob

Zásoby patří k jedné z nejdůležitějších složek majetku podniku. Pro každý podnik, ať už výrobní, obchodní nebo jiné podnikatelské činnosti, je důležité udržovat si optimální výši zásob. Odpovědní manažeři musí mít neustále přehled o odběratelské poptávce po jejich výrobcích, přičemž v úvahu musí být brány ceny zásob od potencionálních dodavatelů, výkyvy cen a schopnost na ně pružně a efektivně reagovat. Zpravidla je však obtížné určit, jaká velikost zásob je pro podnik optimální. Podstatnou roli hraje velikost podniku, předmět podnikatelské činnosti, kapacita skladovacích prostor, náklady související se skladováním, ceny energií ve skladech a mzdy odpovědných pracovníků, atd. Vzhledem k tomu, že nákup zásob nemusí být vždy finančně výhodný, vyskytují se případy, kdy si některé účetní jednotky vyrobí například materiál sami.

Zásoby se řadí do aktiv a jsou součástí oběžného majetku podniku, neboť se jejich podoba a množství v čase neustále mění. Oběžný majetek mimo zásob dále zahrnuje krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Zásoby patří k nejméně likvidní složce majetku a měly by být v držení účetní jednotky krátkodobě, tzn. maximálně dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

V problematice zásobování podstatnou roli hraje účetnictví, které poskytuje informace o stavu a pohybu zásob v konkrétním období. Účetní jednotka si při vedení účetnictví stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah jednotlivých syntetických účtů směrné účtové osnovy. Směrná účtová osnova je seznam jednotlivých účtových tříd a skupin, na jehož základě účetní jednotky sestavují svůj účtový rozvrh. K jednotlivým syntetickým účtům účetní jednotky vytvářejí analytické účty, které zajišťují jejich členění. Účty jsou členěny podle jednotlivých druhů popř. skupin zásob, potřeb účetní závěrky, požadavků právních předpisů a popř. podle dalších potřeb účetní jednotky. Použití analytických účtů slouží zejména ke snadnější a přehlednější evidenci zásob. [10]

Zásoby se účtují v účtové třídě 1 a člení se na následující účtové skupiny:

- účtová skupina 11 – materiál,
- účtová skupina 12 – zásoby vlastní výroby,
- účtová skupina 13 – zboží,
- účtová skupina 15 – poskytnuté zálohy na zásoby,
- účtová skupina 19 – opravné položky k zásobám.

Zásoby se během účetního období promítnou celkem ve třech účetních výkazech:

- v rozvaze,
- ve výkazu zisku a ztráty,
- v přehledu o peněžních tocích.

V rozvaze se zásoby řadí do oběžného majetku a zobrazují se na straně aktiv. Ve výkazu zisku a ztráty se ve výnosech zaznamenávají tržby z prodeje výrobků, zboží, nepotřebných zásob a v nákladech úbytky těchto zásob z důvodu jejich prodeje. V přehledu o peněžních tocích neboli v „cash flow“ se zásoby zobrazí u přímé metody jako příjmy z prodeje zásob a výdaje související s prodejem zásob. Naproti tomu u nepřímé metody se zásoby zobrazí jako změna stavu zásob.

2.1 Právní úprava

Evidence a problematika účtování a oceňování zásob je upravena následujícími právními předpisy:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen „Vyhláška“),
- Českým účetním standardem 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- Českým účetním standardem 015 Zásoby,
- Českým účetním standardem 019 Náklady a výnosy,
- Českým účetním standardem 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby. [4]

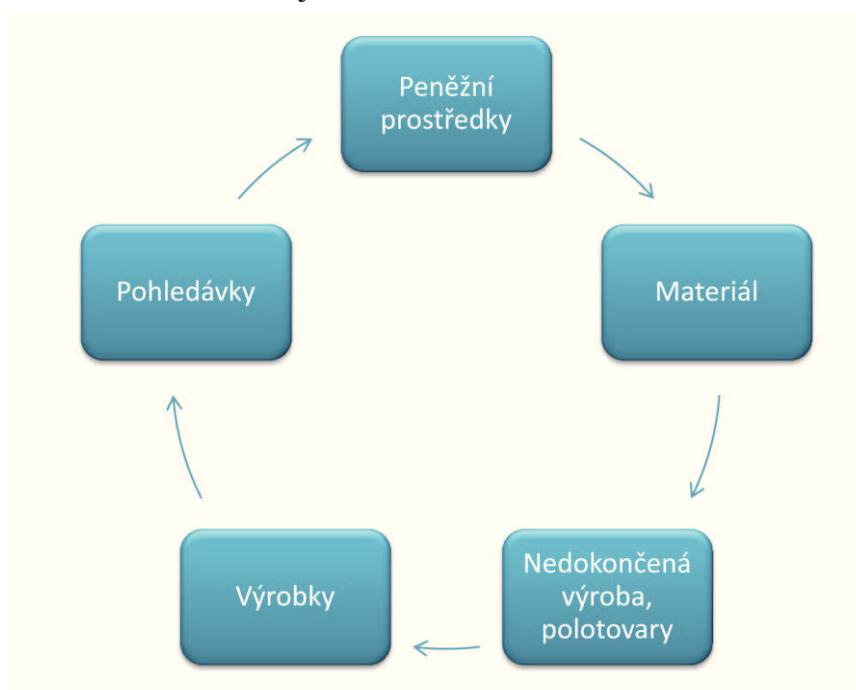
Vymezení jednotlivých druhů zásob se nachází ve Vyhlášce. Účetní jednotky musí respektovat Český účetní standard 015 Zásoby, ve kterém jsou vymezené jednotlivé způsoby účtování a oceňování zásob, ale také analytická a podrozvahová evidence zásob.

2.2 Koloběh oběžného majetku

Jak bylo zmíněno výše, zásoby patří do oběžného majetku, tzn., že neustále obíhají a mění svoji podobu. Podstata koloběhu oběžného majetku spočívá v zakoupení materiálu

za peněžní prostředky, který je následně vydán do výroby. Materiál je nejdříve přeměněn na nedokončenou výrobu a polotovary, následně je zhotoven hotový výrobek, který je prodán odběrateli, čímž vznikne výrobnímu podniku pohledávka. Po uhrazení faktury podnik obdrží peněžní prostředky a koloběh oběžného majetku se může opakovat (schéma 2.1). Rozdíl peněžních prostředků před začátkem koloběhu a po jeho skončení představuje zisk podniku z dané činnosti. [1]

Schéma 2.1 Koloběh oběžného majetku



Zdroj: vlastní zpracování

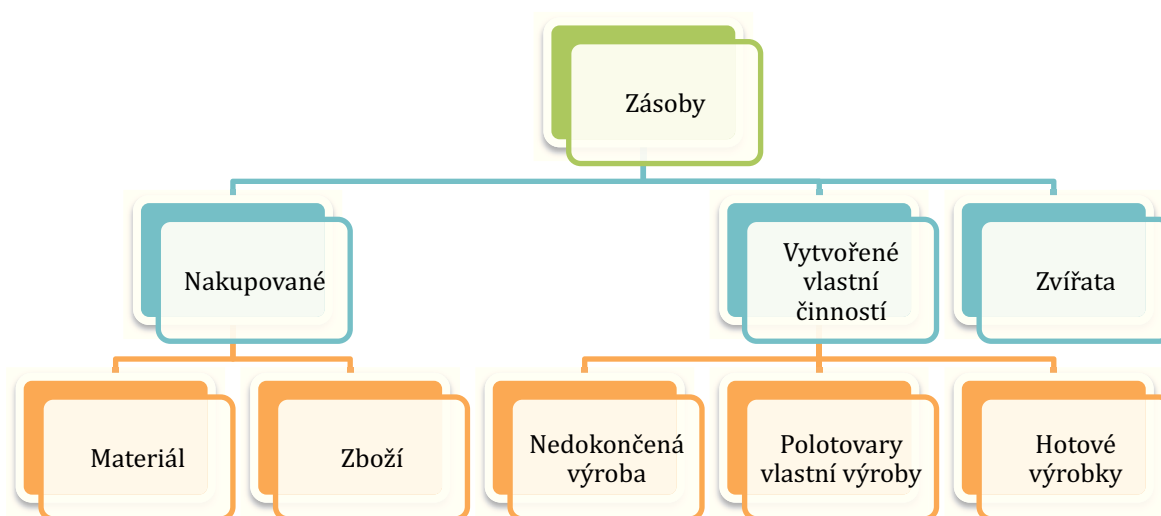
2.3 Jednotlivé složky zásob

Zásoby lze rozčlenit do následujících skupin:

- nakupované zásoby,
- zásoby vytvořené vlastní činností,
- zvířata. [1]

Nakupované zásoby jsou získávány od dodavatelů a zpravidla tvoří nejobjemnější a nejfrekventovanější část všech zásob, které se v podniku nacházejí. Dále je lze rozdělit do dvou velkých skupin, kterými jsou materiál a zboží. Zásoby vytvořené vlastní činností zahrnují výrobky, nedokončenou výrobu a polotovary. V členění jsou na stejné úrovni jako nakupované zásoby a zásoby vytvořené vlastní činností ještě zvířata. [1]

Schéma 2.2 Členění zásob



Zdroj: vlastní zpracování

V rozvaze jsou zásoby rozčleněné na následující položky:

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- zboží,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

Materiál

Materiál je v účetní jednotce zpravidla spotřebován jednorázově. Při výrobním procesu mění svoji podobu a stane se z něj výsledný produkt účetní jednotky nebo zpracovatelskému procesu pouze napomáhá.

Do materiálu se řadí:

- **suroviny** – hmoty, které během výrobního procesu přecházejí zcela nebo zčásti do zhotovovaného výrobku a tvoří jeho podstatu (základní materiál),
- **pomocné látky** – hmoty, které také přecházejí do zhotovovaného výrobku, ale netvoří jeho podstatu (barvy, laky),
- **provozovací látky** – hmoty, které jsou potřebné pro zajištění provozu (např.: palivo, čisticí prostředky, mazadla),
- **náhradní díly** – předměty, které slouží k uvedení majetku do původního stavu,

- **obaly a obalové materiály** – slouží k ochraně při dopravě a manipulaci nakoupeného materiálu, zboží či výrobků,
- **drobný hmotný majetek** – samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž doba použitelnosti je delší jak 1 rok a pořizovací cena je nižší než částka stanovená účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku,
- **další movité věci** – s dobou použitelnosti kratší jak 1 rok bez ohledu na výši ocenění,
- **pokusná zvířata.** [4]

Nedokončená výroba

Nedokončená výroba představuje produkty, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovovým výrobkem nebo polotovarem. Nedokončenou výrobou se také rozumí nedokončené výkony jiných činností, při kterých nevznikají hmotné výkony např. při výrobě softwarových produktů. Nedokončená výroba může vznikat nejenom při výrobní činnosti, ale i v dalších oblastech např. ve službách při opravárenské činnosti. [4]

Polotovary vlastní výroby

Polotovary vlastní výroby jsou odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všemi výrobními stupni, a proto musí být dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v následujícím výrobním procesu výrobního podniku. [4]

Výrobky

Výrobky jsou produkty vlastní výroby, které jsou určené k prodeji mimo účetní jednotku nebo mohou být spotřebovány uvnitř účetní jednotky nebo přesunuty do vlastních prodejen, kde budou prodány jako zboží. [4]

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Do této kategorie patří veškerá mladá chovná zvířata. V okamžiku kdy dospějí a stanou se plemennými jedinci, zahrnou se do dlouhodobého hmotného majetku. Patří sem také zvířata na výkrm, která jsou určena k prodeji nebo k použití uvnitř účetní jednotky. Dále se sem zahrnují kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna kachen, krůt, slepic a hus na výkrm. Do této podskupiny mohou být také zahrnuti služební psi, o kterých účetní jednotka rozhodla, že je nebude účtovat jako dlouhodobý hmotný majetek. [3]

Zboží

Zboží představuje určité druhy zásob, které účetní jednotka nakupuje a v nezměněném stavu dále prodává.

Do zboží se řadí:

- veškeré movité věci včetně zvířat, které jsou účetní jednotkou nakupovány a následně prodávány, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje,
- zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,
- výrobky vlastní výroby, které byly dokončeny a předány do vlastních prodejen,
- účetní jednotky, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, také za zásoby považují veškeré nemovitosti včetně pozemků, které pořizují a dále je v nezměněné podobě prodávají, pokud je nepoužívaly, nepronajímaly a neprováděly na nich technické zhodnocení. [1]

Poskytnuté zálohy na zásoby

O poskytnutých zálohách na zásoby se účtuje před dodávkou materiálu nebo zboží, pokud dodavatel požaduje platbu předem. Může se jednat o zálohu krátkodobou nebo dlouhodobou. U krátkodobé zálohy nesmí její zaúčtování s přijatou dodávkou přesáhnout dobu jednoho účetního období. Naopak u dlouhodobé zálohy dojde k jejímu zaúčtování s přijatou dodávkou až v následujícím účetním období než je období, ve kterém byla záloha poskytnuta. [3]

Předměty nezahrnované do položky zásob

Do položky zásob nemohou být zařazeny náhradní díly pořízené společně se strojem nebo zařízením, pokud při pořízení ještě nebyly známy jejich ceny. Dále se do zásob bez ohledu na výši ocenění nemohou zařadit pozemky a stavby, umělecká díla, sbírky, předměty z drahých kovů, předměty kulturní hodnoty, pěstitelské celky trvalých porostů a zvířata a jejich skupiny. Veškeré předměty, které se díky svým vlastnostem a způsobem použití mohou stát dlouhodobým majetkem nebo i zásobou, pořizuje účetní jednotka jako zásoby a rozhodnutí o způsobu zařazení nechává až na moment vyskladnění podle toho, jakou funkci bude předmět plnit. [6]

3 Účtování a oceňování zásob

Pojem oceňování zásob znamená přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým složkám zásob. K oceňování zásob dochází při jejich pořízení i úbytku. Při oceňování zásob se vychází ze základních pravidel oceňování, které upravuje zákon o účetnictví a také § 49 Vyhlášky. V § 49 Vyhlášky jsou uvedeny náklady, které s pořízením zásob souvisejí a které nikoliv. Oceňování zásob se také řídí pravidly vyjádřenými ve třetím bodu ČÚS 015 Zásoby. [6]

3.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby se při pořízení oceňují následujícími způsoby:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou. [3]

3.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je částka, za kterou byly zásoby pořízeny plus náklady s jejich pořízením související. Tento způsob oceňování se používá u zásob, které účetní jednotka pořídí nákupem. Zásoby pořízené nákupem jsou nejčastějším a nejfrekventovanějším způsobem pořízení zásob účetní jednotkou. Do pořizovací ceny vstupuje cena zásob a také veškeré náklady, které s pořízením souvisejí, jako je například dopravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, clo, provize, pojistné atd. Naopak do pořizovací ceny zásob se nemohou zahrnout úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u plátců této daně do pořizovací ceny zásob nevstupuje, neboť se zaúčtuje na samostatném účtu 343 – DPH. Naopak u neplátců DPH se účet 343 vůbec nepoužívá a DPH se zahrne do pořizovací ceny zásob a zvýší jejich ocenění. Také náklady na úpravu skladovaného materiálu a zboží se zahrnují do pořizovací ceny a zvyšují ocenění zásob. [1]

$$\text{Pořizovací cena} = \text{cena pořízení zásob} + \text{náklady související s pořízením zásob} \quad (3.1)$$

Tab. 3.1 Příklad na stanovení pořizovací ceny zásob u plátce DPH

Číslo	Účetní případ	Cena (Kč)
1.	Přijatá dodavatelská faktura za nákup materiálu ze Švýcarska (14 500 CHF)	325 380
2.	Dodavatelská faktura za dopravu materiálu	18 000
3.	Jednotná celní deklarace a) clo b) DPH 21 %	33 150 75 291
4.	Materiál převzat na sklad u plátce DPH (325 380 Kč + 18 000 Kč + 33 150 Kč)	376 530

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.2 Příklad na stanovení pořizovací ceny zásob u neplátce DPH

Číslo	Účetní případ	Cena (Kč)
1.	Přijatá dodavatelská faktura za nákup materiálu ze Švýcarska (14 500 CHF)	325 380
2.	Dodavatelská faktura za dopravu materiálu	18 000
3.	Jednotná celní deklarace a) clo b) DPH 21 %	33 150 75 291
4.	Materiál převzat na sklad u neplátce DPH (325 380 Kč + 18 000 Kč + 33 150 Kč + 75 291 Kč)	451 821

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 3.1 a 3.2 znázorňuje příklad, kdy účetní jednotka pořizuje materiál ze Švýcarska. Zmíněný stát nepatří mezi členské státy Evropské unie, a proto účetní jednotka je povinna účtovat o clo. Aktuální kurz ke dni přijetí faktury je 22,44 Kč/CHF. V první tabulce se jedná o příklad s plátcem DPH a tato daň do pořizovací ceny zásob jako jediná položka nevstupuje a materiál bude převzat na sklad v částce 376 530 Kč. Opačný případ nastává v následující tabulce, kdy účetní jednotka není plátcem DPH a tato daň do pořizovací ceny zásob vstupuje společně s ostatními pořizovacími náklady a materiál bude převzat na sklad v částce 451 821 Kč, která je navýšená o zmíněné DPH.

3.1.2 Vlastní náklady

Vlastními náklady se oceňují zásoby, které si účetní jednotka vytváří vlastní činností. Pod pojmem vlastní náklady se rozumí skutečná výše nákladů nebo výše nákladů dle způsobu kalkulace výroby, kterou si stanovila účetní jednotka. Účetní jednotky oceňují zásoby vlastní výroby, které zahrnují nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky vlastní výroby a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Uvedné zásoby se oceňují následujícími způsoby:

- nedokončená výroba se ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým výrobním cyklem oceňuje pouze přímými materiálovými náklady, naopak výrobky a polotovary se oceňují jednak přímými materiálovými náklady, ale také přímými mzdovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě se zásoby vlastní výroby oceňují pouze přímými náklady, které zahrnují náklady na přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- ve výrobě s dlouhodobým výrobním cyklem, dále v malosériové, kusové a zakázkové výrobě se uvedené zásoby oceňují přímými náklady a výrobní režií, ve výjimečných případech, kdy výrobní cyklus přesáhne dvanáct měsíců, se zásoby oceňují i správní režií. [1]

Tab. 3.3 Příklad na stanovení ocenění nedokončené výroby

Jednotlivé náklady související se zakázkou	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu dle skladních karet	730 000
Mzdy pracovníků	340 000
Sociální a zdravotní pojištění ke mzdám	115 600
Nakupované služby	178 000
Celkové vlastní náklady nedokončené výroby	1 363 600

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí částka, za kterou by byly zásoby pořízeny v době, kdy o nich účetní jednotka účtuje. Pomocí reprodukční pořizovací ceny se oceňují:

- zásoby, které účetní jednotka získá bezúplatně,
- zvířata vlastního chovu, pokud již nejsou oceněna pomocí vlastních nákladů,
- zásoby vlastní výroby, jestliže reprodukční pořizovací cena je nižší než vlastní náklady,
- přebytky zásob, které účetní jednotka našla při inventarizaci,
- renovované náhradní díly a nástroje,
- odpad a zbytkové produkty, které nebyly použity, ale vráceny zpět. [1]

Při ocenění zásob účetní jednotky používají znalecký posudek. V případě, že náklady na znalecký posudek jsou pro účetní jednotku neúměrně vysoké, je možné i využít kvalifikovaný odhad.

3.2 Oceňování zásob při vyskladnění

Veškeré zásoby, které účetní jednotka pořídila nákupem nebo vlastní činností a evidovala je na skladě, je nutno ocenit také při vyskladnění z důvodu jejich spotřeby nebo prodeje. V praxi často dochází k tomu, že ocenění přírůstků zásob na sklad je rozdílné od předchozích nákupů. Proto je důležité, aby si účetní jednotka zvolila jeden ze způsobů ocenění zásob při jejich vyskladnění, který bude nejvíce vyhovovat příslušným podmínkám účetní jednotky a jednotlivým druhům zásob. Zjednodušeně lze říct, že cena zásob se při jejich nákupu neustále mění, ale způsob oceňování zásob zůstává stejný. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro změnu metody oceňování, může ji provést až k datu roční závěrky. Česká legislativa umožňuje použití několika variant oceňování zásob při jejich vyskladnění:

- metoda sledování skutečné ceny,
- metoda váženého aritmetického průměru,
- metoda FIFO,
- metoda pevné ceny s odchylkou. [2]

3.2.1 Metoda sledování skutečné ceny

U této metody je nutno sledovat skutečnou cenu pořízeného materiálu nebo zboží od chvíle nákupu až po spotřebu nebo prodej. Metoda sledování skutečné ceny se využívá v podnicích převážně se zakázkovou výrobou, kdy se používá konkrétní materiál na konkrétní zakázku. Zákazník si zpravidla sám vybírá materiál podle ceny, kvality atd. Například se může jednat o materiál v podobě součástek v autoservisu, stavebního materiálu nebo látek v krejčovství. Při spotřebě jsou jednotlivé položky zásob zaúčtovány ve skutečné pořizovací ceně do nákladů podle jednotlivých zakázek. [2]

3.2.2 Metoda váženého aritmetického průměru

Metoda váženého aritmetického průměru se také nazývá jako metoda průměrných cen. Tato metoda spočívá v tom, že zásoby stejného druhu vedené na skladě lze ocenit při jejich vyskladnění průměrnou cenou, která se vypočítá z pořizovacích cen pomocí váženého aritmetického průměru. Metoda průměrných cen je nejpoužívanější metodou používanou při oceňování úbytku zásob. Účetní jednotky mohou používat:

- vážený průměr proměnlivý, při kterém se používá klouzavý způsob výpočtu,
- vážený průměr periodický, při kterém se používá prostý způsob výpočtu.

Vážený průměr proměnlivý se přepočítává po každém nákupu materiálu nebo zboží a pracuje se s ním až do další příjemky zásob na sklad. § 49 vyhlášky říká, že pokud je použit vážený aritmetický průměr periodický, počítá se nejméně jednou za měsíc. Pro výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého se používá následující vzorec:

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{hodnota zásob na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{množství zásob na skladě v ks} + \text{poslední přírůstek v ks}} \quad (3.2)$$

Zadání příkladu pro následující metody oceňování zásob při jejich úbytku:

Účetní jednotka, která se zabývá nákupem a následným prodejem zboží, zaznamenala během dubna 2014 následující operace související s pořízením a vyskladněním zboží:

- počáteční stav zboží ve výši 100 kusů za 20 Kč za kus,
- příjemka 250 kusů za 19 Kč za kus,
- výdejka 150 kusů,
- příjemka 420 kusů za 21 Kč za kus,
- výdejka 290 kusů,
- výdejka 120 kusů.

Tab. 3.4 Řešení příkladu pomocí váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Zásoba (ks)			Cena za ks (Kč)	Zásoba (Kč)		
	Příjem	Výdej	Zásoba		Příjem	Výdej	Zásoba
1.4.			100	20			2 000
4.4.	250		350	19	4 750		6 750
11.4.		150	200	19,29		2 893,50	3 856,50
17.4.	420		620	21	8 820		12 676,50
24.4.		290	330	20,45		5 930,50	6 746
25.4.		120	210	20,44		2 452,80	4 293,20

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet váženého aritmetického průměru při výdejce 150 kusů zboží ze skladu

$$(100 \cdot 20) + (250 \cdot 19) = 6\,750 / 350 = \mathbf{19,29 \text{ Kč/ks}}$$

$$19,29 \cdot 150 = \mathbf{2\,893,50 \text{ Kč}}$$

Výpočet váženého aritmetického průměru při výdejce 290 kusů zboží ze skladu

$$[6\,750 - (150 \cdot 19,29) + (420 \cdot 21)] / (350 - 150 + 420) = 12\,676,5 / 620 = \mathbf{20,45 \text{ Kč/ks}}$$

$$20,45 \cdot 290 = \mathbf{5\,930,50 \text{ Kč}}$$

Výpočet váženého aritmetického průměru při výdejce 120 kusů zboží ze skladu

$$[12\,676,5 - (290 \cdot 20,45)] / (620 - 290) = 6\,746 / 330 = \mathbf{20,44 \text{ Kč/ks}}$$

$$20,45 \cdot 290 = \mathbf{5\,930,50 \text{ Kč}}$$

K datu 1.4. účetní jednotka zaznamenala počáteční stav zásob na skladě ve výši 100 kusů v ocenění 20 Kč za kus. 11.4. účetní jednotka vyskladnila 150 kusů zásob a cena za jednotku činila 19,29 Kč a celková hodnota vydaných zásob se vyšplhala na částku 2 893,5 Kč. Další výdejky zásob ze skladu nastaly 24.4. a 25.4., kdy účetní jednotka nejprve vydala 290 kusů oceněných 20,45 Kč za kus a následující den vyskladnila 120 kusů a cena za jednotku byla 20,44 Kč. První výdejka činila celkem 5 930,5 Kč a druhá 2 452,8 Kč.

3.2.3 Metoda FIFO

Tato metoda je odvozena z anglického výrazu „*first in, first out*“, což v překladu znamená „*první do skladu, první ze skladu*“. Metoda FIFO vyžaduje, aby se zásoby které byly pořízeny nejdříve, vydávaly ze skladu jako první, tzn., že k vydávanému zboží a materiálu se přiřazuje nejstarší pořizovací cena. Důvodem proč účetní jednotky využívají tuto metodu je, že při růstu cen jednotlivých dodávek metoda FIFO napomáhá k tomu, že ocenění zásob na skladě se přibližuje aktuální neboli vyšší ceně na trhu, ale náklady ve výkazu zisku a ztrát se promítnou v částce nižší. [1]

Opakem této metody je metoda LIFO, která také vychází z anglického výrazu „*last in, first out*“, což v překladu znamená „*poslední do skladu, první ze skladu*“. Nevýhodou tohoto způsobu oceňování je, že čím delší dobou budou zásoby účetní jednotkou skladovány, tím více je pravděpodobné, že se změny ceny zásob na trhu a rozvahové ocenění nebude odpovídat aktuálním cenám. V České republice nemůže být metoda LIFO používána.

Zadání pro řešení příkladu metodou FIFO je shodné jako u předešlého příkladu.

Tab. 3.5 Řešení příkladu metodou FIFO

Datum	Zásoba (ks)			Cena za ks (Kč)	Zásoba (Kč)		
	Příjem	Výdej	Zásoba		Příjem	Výdej	Zásoba
1.4.			100	20			2 000
4.4.	250		350	19	4 750		6 750
11.4.		150	200	19,67		2 950	3 800
17.4.	420		620	21	8 820		12 620
24.4.		290	330	19,62		5 690	6 930
25.4.		120	210	21		2 520	4 410

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet ceny za 1 kus a celkové hodnoty výdejky uskutečněné 11.4.

Cena vydaných zásob = $(100 \cdot 20) + (50 \cdot 19) = 2\,950 \text{ Kč}$

Cena za kus = $2\,950 / 150 = 19,67 \text{ Kč/ks}$

Výpočet ceny za 1 kus a celkové hodnoty výdejky uskutečněné 24.4.

Cena vydaných zásob = $(200 \cdot 19) + (90 \cdot 21) = 5\,690 \text{ Kč}$

Cena za kus = $5\,690 / 290 = 19,62 \text{ Kč/ks}$

Výpočet ceny za 1 kus a celkové hodnoty výdejky uskutečněné 25.4.

Cena vydaných zásob = $120 \cdot 21 = 2\,520 \text{ Kč}$

Cena za kus $2\,520 / 120 = 21 \text{ Kč/ks}$

K datu 1.4. účetní jednotka zaznamenala počáteční stav zásob na skladě ve výši 100 kusů v ocenění 20 Kč za kus. 11.4. vyskladnila 150 kusů zásob a cena za jednotku činila 19,67 Kč, přičemž celková hodnota vydaných zásob byla 2 950 Kč. Stejná situace nastala také 24.4. a 25.4., kdy účetní jednotka vydala ze skladu nejprve 290 kusů oceněných 19,62 Kč za kus a následující den vyskladnila 120 kusů a cena za jednotku byla 21 Kč. První výdejka činila 5 690 Kč a druhá 2 520 Kč.

Pokud provedeme porovnání výsledků metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého zjistíme, že konečný zůstatek v Kč a ocenění při výdeji zásob ze skladu je rozdílný. U aritmetického průměru proměnlivého celková hodnota vydaných zásob činila 11 276,80 Kč a konečný zůstatek na skladě 4 292,20 Kč. Oproti tomu při metodě FIFO celková hodnota vydaných zásob dosáhla částky 11 160 Kč a konečný zůstatek na skladě 4 410 Kč. U metody váženého aritmetického průměru je hodnota vydaných zásob, které se promítnou při zaúčtování do nákladů, nepatrně vyšší než jejich hodnota u metody FIFO. Z tohoto důvodu bude tato metoda více vyhovat účetním jednotkám, jejichž cílem je optimalizace daňového základu a následná nižší daňová povinnost. Naopak metodu FIFO si zvolí účetní jednotky, které v budoucnu uvažují např. o bankovních úvěrech. Jejich náklady při vyskladnění zásob jsou sice nižší, ale konečný zůstatek zásob na skladě (aktiva) jsou vykazovány ve vyšší částce.

3.2.4 Metoda pevné ceny s odchylkou

Dle ČÚS č. 015 Zásoby lze ocenit zásoby při jejich úbytku pomocí předem stanovené pevné ceny. U metody pevné ceny s odchylkou si účetní jednotka sama stanoví pevnou

skladovou cenu pro každý druh zásob. Při stanovení pevné skladové ceny se vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen, které jsou známy v momentu stanovení. Pevná skladová cena se obvykle v průběhu účetního období nemění. Účetní jednotka rozdělí skladové účty na dva účty analytické. Na prvním analytickém účtu se účtuje ve stanovené pevné ceně a na druhém analytickém účtu se zaúčtuje rozdíl mezi pevnou skladovou cenou a skutečnou cenou dodávky. Rozdíl, který vznikne, se nazývá odchylka od skutečné pořizovací ceny neboli oceňovací odchylka. Metoda pevné ceny s odchylkou se nejvíce využívá ve vnitropodnikovém řízení. Tato metoda zajišťuje stejné náklady při spotřebě materiálu ve všech příslušných hospodářských střediskách. [1]

Oceňovací odchylky mohou vznikat:

- rozdílem mezi skutečnou pořizovací cenou a předem stanovenou cenou skladovaných zásob,
- ve výši skutečných nákladů, které souvisejí s pořízením,
- rozdílem mezi předpokládanými a skutečnými náklady, které souvisejí s pořízením,
- rozdíly z důvodu zaokrouhlování,
- ve výši marže, DPH z prodejní ceny a popřípadě ve výši nákladů, které souvisejí s pořízením při sledování hodnoty zásob v prodejních cenách,
- kombinací z výše uvedených způsobů,
- také při přecenění zásob. [6]

Pro rozpuštění odchylek od pevné ceny se využívá následující koeficient:

$$K = (\text{poč. stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) / (\text{poč. stav zásob} + \text{přírůstek zásob}) \quad (3.3)$$

Výše odchylky by měla být zanedbatelná vzhledem k ceně zásob. Jestliže se její hodnota začne během účetního období výrazně zvyšovat, měla by účetní jednotka změnit pevnou skladovou cenu s ohledem k pořizovacím cenám zásob. [1]

Zadání pro řešení příkladu metodou pevné ceny s odchylkou je shodné jako u předešlého příkladu.

Tab. 3.6 Řešení příkladu metodou pevné ceny s odchylkou

Datum	Text	Skutečná cena zásob (Kč)	Pevná cena zásob (Kč)	Odchylka (Kč)
1.4.	Počáteční stav – 100 ks	$100 \cdot 20 = 2\,000$	$100 \cdot 19 = 1\,900$	100
4.4.	Příjemka – 250 ks	$250 \cdot 19 = 4\,750$	$250 \cdot 19 = 4\,750$	0
11.4.	Výdejka – 150 ks		$150 \cdot 19 = 2\,850$	42,75

Datum	Text	Skutečná cena zásob (Kč)	Pevná cena zásob (Kč)	Odchylka (Kč)
17.4.	Příjemka – 420 ks	$420 \cdot 21 = 8\,820$	$420 \cdot 19 = 7\,980$	840
24.4.	Výdejka – 290 ks		$290 \cdot 19 = 5\,510$	418,76
25.4.	Výdejka – 120 ks		$120 \cdot 19 = 2\,280$	173,28

Zdroj: vlastní zpracování

Pozn.: Účetní jednotka si stanovila pevnou skladovou cenu ve výši 19 Kč za kus.

Rozpuštění části odchylky při výdejce 150 kusů

$$K = 100 / (1\,900 + 4\,750) = 100 / 6\,650 = 0,015$$

$$\text{Rozpuštění části odchylky} = 0,015 \cdot 2\,850 = 42,75 \text{ Kč}$$

Rozpuštění části odchylky při výdejce 290 kusů

$$K = (100 - 42,75 + 840) / (6\,650 - 2\,850 + 7\,980) = 897,25 / 11\,780 = 0,076$$

$$\text{Rozpuštění části odchylky} = 0,076 \cdot 5\,510 = 418,76 \text{ Kč}$$

Rozpuštění části odchylky při výdejce 120 kusů

$$K = (897,25 - 418,76) / (11\,780 - 6\,270) = 478,49 / 6\,270 = 0,076$$

$$\text{Rozpuštění části odchylky} = 0,076 \cdot 2\,280 = 173,28 \text{ Kč}$$

Všechny příjemky a počáteční stav musí účetní jednotka u této metody ocenit pevnou skladovou cenou, kterou si stanovila na začátku období. K jednotlivým položkám musí dále vypočítat odchylku, která vznikne, když se od skutečné ceny zásob odečte jejich pevná cena. Výdejky se také ocení pevnou skladovou cenou, ale následně je nutné vypočítat koeficient pro rozpuštění odchylek od pevné ceny. Po výpočtu koeficientem vynásobíme hodnotu výdejky v pevné ceně a dostaneme odchylku od pevné ceny.

Hlavní rozdíl mezi uvedenými metodami oceňování zásob při jejich úbytku spočívá v tom, že metoda váženého aritmetického průměru pracuje s příjemkami, zatímco metoda FIFO pracuje s výdejkami. U metody pevné ceny s odchylkou se cena zásob ve skladové evidenci nemění.

3.3 Způsoby účtování zásob

Při účtování zásob si účetní jednotky mohou vybrat mezi dvěma možnými způsoby účtování. Jedná se o průběžný a periodický způsob účtování zásob. Průběžný způsob je v České republice především známý jako účtování způsobem A o pořízení a úbytku zásob

a periodický jako účtování způsobem B o pořízení a úbytku zásob. U obou způsobů jsou účetní jednotky povinny vést stanovenou skladovou evidenci tak, aby bylo možné zjištění stavu zásob k určitému okamžiku. [8]

Účtování způsobem A je mnohem častější a přehlednější, protože se stav a pohyb zásob účtuje průběžně na příslušné skladové účty. Při způsobu B se počáteční stavy a přírůstky zásob účtují přímo do spotřeby, tedy do nákladů. Na skladové účty se účtuje pouze na začátku účetního období a na konci účetního období po provedené inventarizaci zásob, při které se zjistí jejich účetní hodnota.

Skladová evidence se musí vést při způsobu A i při způsobu B a to ve stejném rozsahu. Účetní jednotka může používat k účtování zásob způsob A i způsob B, ale v rámci jednotlivých analytických účtů (např. podle místa uskladnění nebo odpovědných osob) může použít pouze jeden ze způsobů. [7]

Používání způsobu A je mnohem častější, neboť náklady během účetního období odpovídají skutečnosti a nejsou zkresleny. Používání způsobu A také lépe vyhovuje potřebám řízení účetní jednotky, protože účetnictví podává průběžné a objektivní informace o stavu a pohybu zásob během účetního období. V praxi také často nastává situace, kdy společnost používá kombinaci zmíněných způsobů účtování. Nakoupené kancelářské potřeby účtuje přímo do nákladů pomocí způsobu B a nakoupené zásoby v podobě materiálu a zboží zaúčtuje na příslušné skladové účty pomocí způsobu A.

3.3.1 Účtování materiálu a zboží způsobem A

Materiál i zboží jsou součástí majetku podniku a v rozvaze se zachytí na straně aktiv. Materiál se účtuje v účtové skupině 11 – Materiál a k účtování zboží slouží účtová skupina 13 – Zboží. Účetní jednotka účtuje vzniklé skutečnosti na příslušné syntetické účty, které se dále člení na analytické účty, např. podle místa uložení materiálu a zboží nebo podle odpovědných osob atd. Pro materiál a zboží na skladě je nutné vést evidenci o zásobách neboli skladní kartu. Skladní karty se skládají ze dvou částí. První část obsahuje identifikaci určitého druhu materiálu nebo zboží. Jedná se o název, typ, údaje o množství a ceně, skladní číslo, údaje o skladu, atd. V druhé části se zaznamenává stav a pohyb zásob. Všechny záznamy prováděné na skladních kartách jsou zaznamenávány na základě příjmem na sklad a výdejek ze skladu.

Materiál a zboží je možno pořídit následujícími způsoby:

- nákupem (dodavatelský způsob),

- pořízením ve vlastní režii (aktivace),
- další způsoby (například získání bezúplatně, převedením z dlouhodobého hmotného majetku, převedením z osobního majetku do společnosti atd.). [7]

Zboží účetní jednotky pořizují hlavně za účelem dalšího prodeje. Zboží se nejprve stává předmětem koupě a následně prodeje v rámci obchodního vztahu.

Pořízení materiálu a zboží dodavatelským způsobem z tuzemska

Při účtování způsobem A se počáteční stav a přírůstky materiálu zachytí ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě a zboží se zaúčtuje také ve prospěch účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Při úbytku materiálu ze skladu se částka zaúčtuje na vrub účtu 112 a na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu. Podobně se také bude postupovat při výdeji zboží ze skladu. Tento úbytek se také zaúčtuje na nákladový účet 504, který se označuje jako prodané zboží.

S pořízením materiálu a zboží souvisejí následující účetní případy:

- příjem faktury, která mimo jiné obsahuje také informace o ceně a DPH,
- vznik vedlejších pořizovacích nákladů (doprava, clo, pojistné, atd.),
- příjemka na sklad,
- v případě nesplnění podmínek obchodní činnosti vrácení materiálu nebo zboží při reklamaci. [7]

Tab. 3.7 Zaúčtování materiálu a zboží u plátce DPH

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Dodavatelská faktura za nákup materiálu			
	a) cena bez DPH	40 000	111	
	b) DPH 21 %	8 400	343	
	c) cena celkem	48 400		321
2.	Dodavatelská faktura za přepravu materiálu			
	a) cena bez DPH	3 000	111	
	b) DPH 21 %	630	343	
	c) cena celkem	3 630		321
3.	Příjemka – převod materiálu na sklad	43 000	112	111
4.	Úhrada přijatých faktur z bankovního účtu	52 030	321	221
5.	Dodavatelská faktura za nákup zboží			
	a) cena bez DPH	55 000	131	
	b) DPH 21 %	11 550	343	
	c) cena celkem	66 550		321

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
6.	Dodavatelská faktura za přepravu zboží a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	3 500 735 4 235	131 343	321
7.	Příjemka – převod zboží na sklad	58 500	132	131
8.	Uhrada přijatých faktur z bankovního účtu	70 785	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Pořízení materiálu a zboží vlastní činností

Účetní jednotky mohou využívat možnost vyrobit si některé druhy materiálu nebo zboží ve vlastní režii. Při výrobě materiálu vznikají podniku různé náklady (spotřeba surovin, energie, mzdy), které je nutno zaúčtovat do účtové třídy 5 – Náklady. Náklady se při převodu materiálu na sklad aktivují, tzn., že se z nákladů přeúčtují na výnosový účet 621 – Aktivace materiálu a zboží a zároveň se zvýší aktiva v podobě materiálu na skladě. Aktivovat je možné i přepravné zboží nebo materiálu zajištěné ve vlastní režii. Příslušná účetní operace se zaúčtuje na stranu MD účtu 111 – Pořízení materiálu nebo účtu 131 – Pořízení zboží a zároveň se ta samá částka musí promítnout na výnosový účet 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb. [7]

Tab. 3.8 Pořízení materiálu ve vlastní režii

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vyskladnění surovin potřebných při výrobě	50 000	501	112
2.	Mzdy pracovníků	18 000	521	331
3.	Spotřeba energie při výrobě	1 200	502	321
4.	Služby zajištěné externím dodavatelem	8 000	518	211
5.	Aktivace materiálu	77 200	111	621
6.	Převzetí materiálu na sklad	77 200	112	111

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.9 Přeprava nakoupeného zboží ve vlastní režii

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatá faktura za nákup zboží od neplátce DPH	25 000	131	321
2.	Doprava zboží zajištěna ve vlastní režii	1 500	131	622
3.	Příjemka zboží na sklad	26 500	132	131

Zdroj: vlastní zpracování

Pořízení materiálu a zboží ze zahraničí

V případě pořízení zásob z jiných zemí je nutno rozlišovat, zda se jedná o státy, které jsou stejně jako Česká republika součástí Evropské unie (dále jen „EU“) a naopak na státy, které do EU nevstoupily. Toto rozčlenění je velice důležité z hlediska dopadu cla na dovážené zásoby. Clo se týká zásob dovezených ze zemí mimo EU. Účetní jednotky v ČR často obchodují se zeměmi, které nejsou součástí EU (např. se Švýcarskem, Ruskem, USA atd.). [7]

Pořízení materiálu a zboží z jiného členského státu EU

Při pořízení materiálu a zboží z jiného členského státu EU je faktura zaúčtována obdobně jako při pořízení zásob od tuzemského dodavatele. Nutné je ale přepočítat fakturovanou částku v cizí měně na českou měnu podle platného kurzu stanoveného Českou národní bankou (dále jen „ČNB“).

Odlišně se také bude postupovat při výpočtu a odvodu DPH. Zde je nutné rozlišovat, zda dodavatel je registrován k DPH v jiném členském státu EU či nikoliv. Při nákupu zboží nebo materiálu od zahraničního dodavatele, který není plátcem daně, kupujícímu nevzniká daňová povinnost. V opačném případě, kdy zahraniční dodavatel je registrovaný k DPH v jiném členském státě, vzniká kupujícímu povinnost si výši daně sám vypočítat a přiznat ji ve svém daňovém přiznání k DPH. Současně mu ale vzniká nárok závazek o tu samou částku snížit a výsledná daňová povinnost je pro něj nulová. K zaúčtování DPH slouží účet 349 – Vyrovnávací účet k DPH a účet 343 – Daň z přidané hodnoty. [7]

Tab. 3.10 Pořízení zásob z jiného členského státu EU

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Nákup materiálu od rakouského dodavatele, který je plátcem DPH ve výši 2 500 EUR	67 500	111	321
2.	Povinnost přiznat daň	14 147	349	343
	Nárok na odpočet daně	14 147	343	349
3.	Nákup zboží od německého dodavatele, který není plátcem DPH ve výši 1 900 EUR	51 300	131	321
4.	Úhrada faktury rakouskému dodavateli	67 750	321	221
	Vznik kurzové ztráty	1 000	563	221
5.	Úhrada faktury německému dodavateli	49 400	321	221
	Vznik kurzového zisku	1 900	321	663

Zdroj: vlastní zpracování

Pozn.: Kurz v době přijetí faktur byl ve výši 27 Kč/EUR. Při úhradě faktury rakouskému dodavateli kurz činil 27,5 Kč/EUR a při úhradě německému dodavateli výrazně poklesl na 26 Kč/EUR.

V případě, že účetní jednotka obchoduje s odběrateli či s dodavateli ze zahraničí, může docházet ke kolísání měnových kurzů a z tohoto důvodu vznikají kurzové rozdíly. Jedná se o kurzový zisk a kurzovou ztrátu. Kurzový zisk se zaúčtuje na výnosový účet 663 – Kurzové zisky a kurzová ztráta se zachytí na nákladový účet 563 – Kurzové ztráty.

Tabulka 3.10 nejprve poukazuje na situaci, kdy účetní jednotce vznikla kurzová ztráta. Po obdržení faktury od rakouského dodavatele došlo k posílení EURA a zároveň k oslabení české koruny a kurz se změnil na 27,5 Kč/EUR. Z tohoto důvodu potřebovala účetní jednotka na zaplacení přijaté faktury větší obnos peněžních prostředků v české měně. Při obchodování s německým dodavatelem nastala opačná situace. Po zaiúčtování obdržené faktury kurz české koruny oproti EURU výrazně posílil a v daný okamžik činil 26 Kč/EUR. Účetní jednotka na zaplacení závazku vydala menší obnos peněžních prostředků, než jaký zaiúčtovala a vznikl jí kurzový zisk.

Pořízení materiálu a zboží z nečlenského státu EU

Při pořízení materiálu a zboží z nečlenského státu EU vzniká účetní jednotce povinnost předložit příslušnému celnímu úřadu při celním odbavení zboží jednotný správní doklad (dále jen „JSD“). Tento dokument slouží k vyměření cla, daní a jiných poplatků souvisejících s dovozem zboží nebo materiálu do České republiky. Dluh vůči celnímu úřadu účetní jednotka zaúčtuje na účet 379 – Jiné dluhy. Clo je součástí pořizovací ceny materiálu a zároveň jeho výše vstupuje společně s pořizovací cenou do základu pro výpočet DPH. Při výpočtu a odvodu DPH se bude postupovat shodně jako při pořízení materiálu a zboží z jiného členského státu EU. Účetní jednotka má rovněž povinnost daň přiznat a zároveň jí vzniká nárok na odpočet daně. [12]

Tab. 3.11 Pořízení materiálu z nečlenského státu EU

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatá faktura za materiál od amerického dodavatele ve výši 3 200 USD	64 000	111	321
2.	JSD - Clo	5 120	111	379
3.	Povinnost přiznat daň	14 515	349	343
	Nárok na odpočet daně	14 515	343	349
4.	Doprava materiálu vlastním střediskem	2 500	111	622
5.	Převzetí materiálu na sklad	71 620	112	111
6.	Úhrada faktury z bankovního účtu	64 000	321	221
	Vzniklá kurzová ztráta	1 600	563	221

Zdroj: vlastní zpracování

Pozn.: Kurz v době přijetí faktury byl ve výši 20 Kč/USD a při úhradě se změnil na 20,5 Kč/USD.

Pořízení materiálu a zboží dalšími způsoby

Mezi méně časté, ale taktéž významné způsoby pořízení materiálu a zboží dále patří:

- pořízení bezúplatným nabytím,
- převedením z osobního vlastnictví do společnosti,
- zjištěním přebytku při inventarizaci,

Pořízení materiálu nebo zboží bezúplatným nabytím znamená obdržení daru od jiné osoby. Při zaúčtování daru se používá účet 413 – Ostatní kapitálové fondy. Při převedení zásob z osobního majetku do majetku účetní jednotky se daný materiál nebo zboží zaúčtuje na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. V případě, že účetní jednotka při inventarizaci zjistí přebytek zboží na skladě, použije výnosový účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

Tab. 3.12 Ostatní způsoby pořízení materiálu a zboží

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatý dar v podobě materiálu	5 000	112	413
2.	Přijatý dar v podobě zboží	2 400	132	413
3.	Převedení zboží z osobního majetku do společnosti	7 500	132	491
4.	Inventarizace zásob			
	a) přebytek materiálu na skladě	300	112	648
	b) přebytek zboží na skladě	1 100	132	648

Zdroj: vlastní zpracování

Úbytek materiálu a zboží

K úbytku materiálu nejčastěji dochází při jeho spotřebě ve výrobě a k úbytku zboží při jeho prodeji. Dále k úbytku uvedených zásob dochází při darování, prodeji nepotřebného materiálu a při zjištěných inventarizačních rozdílech. Vyskladnění materiálu z důvodu jeho spotřeby ve výrobě se zaúčtuje na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu. Také inventarizační rozdíly v podobě manka na materiálu se zaúčtují na účet 501. Důležité ale je, aby výše manka byla v normě přirozených úbytků. Norma přirozených úbytků vyjadřuje skutečnost, že ztráta materiálu nebo zboží zjištěná při inventarizaci nepřevyšuje tuto stanovenou normu. Jedná se o úbytky, které nevznikly zaviněním odpovědných osob, ale např. drobnými krádežemi a ztrátami. Manka, která jsou nad normu přirozených úbytků, se zaúčtují na nákladový účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti. U zboží se bude postupovat obdobně pouze s tím rozdílem, že místo účtu 501 se použije účet 504 – Prodané zboží. Při prodeji nepotřebného materiálu účetní jednotky zaúčtují nejprve úbytek materiálu ze skladu na účet 542 – Prodaný materiál a následně vystaví fakturu

odběrateli za prodaný materiál, která se zaúčtuje na výnosový účet 642 – Tržby z prodeje materiálu. Obdobně se také bude postupovat při účtování prodaného zboží. Jediný rozdíl spočítá v tom, že místo účtů 542 a 642 se použije účet 504 a účet 604 – Tržby za zboží. [7]

Tab. 3.13 Účtování úbytku materiálu a zboží

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Výdejka materiálu z důvodu jeho spotřeby	40 000	501	112
2.	Vyskladnění zboží z důvodu jeho prodeje	10 000	504	132
3.	Vystavena faktura za prodej zboží			
	a) cena bez DPH	13 000		604
	b) DPH 21 %	2 730		343
	c) cena celkem	15 730	311	
4.	Uhrada faktury na bankovní účet	15 730	221	311
5.	Zjištěné inventarizační rozdíly			
	a) manko na materiálu do normy	300	501	112
	b) manko na zboží nad normu	1 250	549	132
6.	Vyskladnění nepotřebného materiálu za účelem prodeje v pořizovací ceně	5 800	542	112
7.	Vystavená faktura za prodej materiálu			
	a) cena bez DPH	5 800		642
	b) DPH 21 %	1 218		343
	c) cena celkem	7 018	311	
8.	Uhrada faktury do pokladny	7 018	211	311
9.	Poskytnutý dar v podobě materiálových zásob	3 500	543	112

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.2 Účtování materiálu a zboží způsobem B

Periodický systém evidence zásob, neboli způsob B, nezajišťuje průběžné sledování stavu a pohybu zásob. Na účtu 112 – Materiál na skladě a na účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách se účtuje pouze na začátku účetního období při otevření účtů a potom až na konci účetního období po provedené fyzické inventuře. Účetní operace, které souvisejí s pořízením materiálu, se během účetního období účtují přímo do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu. Při pořízení zboží se postupuje obdobně, pouze s tím rozdílem, že se použije účet 504 – Prodané zboží. Způsob B používají účetní jednotky, které nepotřebují informace z účetnictví o stavu a pohybu zásob v průběhu účetního období. [7]

Tab. 3.14 Účtování materiálu a zboží způsobem B

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Počáteční stav materiálu na skladě	25 000	112	701
	Počáteční stav zboží na skladě	72 000	132	701

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
2.	Přijatá faktura za materiál a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	10 000 2 100 12 100	501 343	321
3.	Přijatá faktura za nakoupené zboží a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	18 000 3 780 21 780	504 343	321
4.	Přijatá faktura za dopravu materiálu od neplátce DPH	1 200	501	321
5.	Doprava zboží zajištěná vlastním střediskem	500	504	622
6.	Materiál pořízen vlastní činností	8 000	501	621
7.	Vydaná faktura za prodej zboží a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	20 000 4 200 24 200	311	604 343
8.	Převod počátečního stavu materiálu na konci účetního období	25 000	501	112
9.	Převod počátečního stavu zboží na konci účetního období	72 000	504	132
10.	Konečný stav zásob materiálu zjištěný při inventarizaci	43 000	112	501
11.	Konečný stav zásob zboží zjištěný při inventarizaci	80 000	132	504

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl účtů 504 a 604 hraje v účetnictví velmi důležitou roli, protože vyjadřuje obchodní marži. Obchodní marži se vlastně rozumí rozdíl mezi nákupní cenou a cenou prodejní. Důležité je mít na paměti, že obchodní marže není totéž jako zisk. Marži je potřeba ještě snížit o náklady, které souvisejí s prodejem zboží, jako jsou např. mzdové náklady, náklady na energie a nájemné a teprve potom se dostane zisk.

Účtování způsobem B se zdát být jednodušší, neboť zde odpadá účtování příjmků a výdejků zásob ze skladu. Nevýhodou ale je, že náklady na prodané zboží na účtu 504 jsou daleko vyšší a neodpovídají skutečnosti, neboť se zde neúčtují pouze náklady na prodané zboží, ale také všechno nakoupené zboží se účtuje rovnou na účet 504. Z tohoto důvodu dochází během účetního období ke zkreslení výsledku hospodaření, který je objektivní teprve na konci roku po zaúčtování účetního případu č. 11, kdy se konečný stav zásob zaúčtuje ve prospěch účtu 504.

Účtování o materiálu a zboží má pro účetní jednotky odlišný význam. Účtování o materiálu pracuje na principu vyprodukovaného výsledku hospodaření, zatímco účtování o zboží je založeno na principu realizovaného výsledku hospodaření. [4]

3.3.3 Účtování o zásobách vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby vznikly na základě přeměny jiných majetkových složek, a proto jsou až do okamžiku prodeje součástí majetku podniku. Výroba zásob vlastní výroby je zaúčtována na jedné straně jako snížení majetku a na druhé straně jako vznik nákladů. Do majetku podniku se vrací tak, že přírůstek zásob vlastní výroby se zaúčtuje nejprve ve prospěch účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby a současně na výnosové účty účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. [2]

Zásoby vlastní výroby zahrnují nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, výrobky a v neposlední řadě také mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Jsou oceňovány ve vlastních nákladech a výsledek hospodaření při tvorbě těchto zásob není ovlivněn. Vše, co se zaúčtuje do nákladů při tvorbě zásob vlastní výroby, se také promítne do výnosů při zaúčtování zásob na sklad. [3]

Při účtování o zásobách vlastní výroby se převážně účtuje na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 12 a na výnosových účtech v účtové skupině 61.

Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby zahrnuje následující účty:

- 121 – Nedokončená výroba,
- 122 – Polotovary vlastní výroby,
- 123 – Výrobky,
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Účtová skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti obsahuje následující účty:

- 611 – Změna stavu nedokončené výroby,
- 612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby,
- 613 – Změna stavu výrobků,
- 614 – Změna stavu zvířat.

Výsledek hospodaření může být ale ovlivněn např. při zaúčtování manka na zásobách vlastní výroby, při darování nebo při tvorbě opravných položek k zásobám vlastní výroby.

O nedokončené výrobě se neúčtuje pouze v účetních jednotkách s výrobní činností, ale také ve všech podnicích, kde vznikají hmotné i nehmotné výkony, které ještě nebyly v okamžiku sestavení účetní závěrky dokončeny. Jedná se např. o podniky zabývající

se stavební, opravárenskou či projekční činností. V případě, že výrobní podnik bude sám vyrábět vlastní výrobky, bude muset pracovat s kalkulací nákladů na jejich výrobu. Každý výrobek bude muset procházet jednotlivými výrobními cykly a bude oceňován např. přímými náklady, vlastními náklady výroby atd. [1]

Tab. 3.15 Oceňování nedokončené výroby přímými náklady

Jednotlivé položky kalkulačního vzorce	Částka (Kč)
Přímý materiál	1 520
Přímé mzdy	1 050
Ostatní přímé náklady	330
Přímé náklady celkem	2 900

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.16 Oceňování hotových výrobků vlastními náklady výroby

Jednotlivé položky kalkulačního vzorce	Částka (Kč)
Přímý materiál	1 520
Přímé mzdy	1 050
Ostatní přímé náklady	330
Výrobní režie	720
Vlastní náklady výroby	3 620

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.17 Stanovení konečné ceny hotového výrobku

Jednotlivé položky kalkulačního vzorce	Částka (Kč)
Vlastní náklady výroby	3 620
Zisk ve výši 15 %	543
Konečná cena výrobku	4 163
DPH 21 %	874
Prodejní cena výrobku	5 037

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka vyrábí určitý druh výrobku. Než ale hotový výrobek během výrobního cyklu vznikne, nachází se v podobě nedokončené výroby, což je přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovým výrobkem. Nedokončená výroba (tab. 3.15) je oceňována pouze přímými náklady, které zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Hotové výrobky (tab. 3.16) jsou oceňovány také přímými náklady a navíc ještě výrobní režii. Prodejní cena hotového výrobku se skládá např. z vlastních nákladů výroby, které jsou navýšené o zisk účetní jednotky ve výši 15 % a DPH. Výše zisku byla náhodně mnou zvolena.

Příklad na účtování o nedokončené výrobě

Účetní jednotka se zabývá opravárenskou činností a obdrží zakázku, kterou bude realizovat na přelomu roku 2013 a 2014.

Tab. 3.18 Účtování o nedokončené výrobě

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Spotřeba materiálu v roce 2013	16 000	501	112
2.	Mzdové náklady zaměstnanců v roce 2013	11 400	521	331
3.	Spotřeba energie v roce 2013	1 900	502	321
4.	Vznik nedokončené výroby celkem	29 300	121	611
5.	Spotřeba materiálu v následujícím roce	23 000	501	112
6.	Mzdové náklady v následujícím roce	13 550	521	331
7.	Změna stavu nedokončené výroby	29 300	611	121
8.	Vydaná faktura za dokončenou zakázku	83 000	311	602

Zdroj: vlastní zpracování

Veškeré náklady, které vznikly v roce 2013, musí účetní jednotka zaúčtovat jako nedokončenou výrobu, protože zakázka v době sestavení účetní závěrky nebyla ještě dokončena. Nedokončená výroba byla oceněna ve výši 29 300 Kč a zaúčtována ve prospěch účtu 121 a také se celá částka promítla na výnosový účet 611, a proto vzniklé náklady na danou zakázku neovlivnily hospodářský výsledek v roce 2013. V roce 2014 vznikly další náklady v podobě spotřeby materiálu a mezd pracovníků a následně byla zakázka kompletně zhotovena a převzata zákazníkem. Ještě před zaúčtováním vydané faktury je důležité zaúčtovat změnu stavu nedokončené výroby. Úkolem této účetní operace je přenést náklady, které vznikly v roce 2013 do roku 2014. Změna stavu NV se zaúčtuje na výnosový účet 611 na stranu MD a představuje úpravu výnosů. Po sečtení všech nákladů zaúčtovaných v roce 2014 dostaneme částku 65 850 Kč. Následně zaúčtujeme do výnosů fakturovanou částku zákazníkovi, která činí 83 000 Kč.

Tab. 3.19 Účtování o zásobách vlastní výroby

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Spotřeba materiálu	1 200	501	112
2.	Mzdové náklady	950	521	331
3.	Spotřeba energie	330	502	321
4.	Navýšení stavu nedokončené výroby – celkem	2 480	121	611
5.	Snížení stavu NV z důvodu převedení do výroby polotovarů	2 480	611	121
6.	Spotřebovaný materiál na výrobu polotovarů	520	501	112
7.	Mzdové náklady odpovědných pracovníků	450	521	331

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
8.	Navýšení stavu polotovarů – celkem	3 450	122	612
9.	Úbytek polotovarů	3 450	612	122
10.	Spotřebovaný materiál na výrobu výrobků	700	501	112
11.	Zvýšení stavu výrobků na skladě – celkem	4 150	123	613
12.	Úbytek hotových výrobků	2 150	613	123
13.	Převod výrobků v podobě zboží na vlastní prodejnu (aktivace zboží)	2 150	132	621
14.	Úbytek zboží z důvodu prodeje	2 150	504	132
15.	Úbytek výrobků z důvodu prodeje	2 000	613	123
16.	Prodej zboží v hotovosti			
	a) cena bez DPH	5 000		604
	b) DPH 21 %	1 050		343
	c) cena celkem	6 050	211	
17.	Prodej výrobků na fakturu			
	a) cena bez DPH	2 000		601
	b) DPH 21 %	420		343
	c) cena celkem	2 420	311	

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 3.19 poukazuje na účetní jednotku, která nejprve vyrábí nedokončenou výrobu. NV vznikne spotřebou materiálu, mzdovými náklady zaměstnanců, spotřebou energie a následně je převedena na sklad a zaúčtována ve prospěch účtu 121 a na výnosový účet 611. Z nedokončené výroby se vzápětí stává polotovar tak, že ji účetní jednotka převede do výroby polotovarů. A následně z polotovarů vznikají výrobky, které se převedou na sklad hotových výrobků. Ve 13. účetním případě dochází k převodu výrobků v podobě zboží do vlastní prodejny neboli k aktivaci zboží. Některé účetní jednotky neprodávají své výrobky přímo, ale prostřednictvím svých prodejen, a proto se z daných výrobků stává zboží.

O zásobách vlastní výroby je samozřejmě možno účtovat také způsobem B. Postupuje se velmi obdobně jako při účtování materiálu a zboží. Během účetního období se neúčtuje změna a pohyb zásob vlastní výroby. Pouze je nutné vést podrobnou skladovou evidenci. Ve skladové evidenci se zaznamenávají přírůstky a úbytky zásob, cena za jednotku a jejich celková hodnota. Na konci účetního období při uzavírání účetních knih je potřeba odúčtovat stav zjištěný při minulé inventuře. A následně je nutné zaúčtovat nový stav zásob, který byl zjištěn při nové inventuře. [2]

Tab. 3.20 Účtování o zásobách vlastní výroby způsobem B

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Převod PS NV na konci účetního období	3 000	121	701
2.	Konečný zůstatek nedokončené výroby	4 230	702	121
3.	Převod PS polotovarů na konci účetního období	1 290	122	701
4.	Konečný zůstatek polotovarů	1 050	702	122
5.	Převod PS výrobků na konci účetního období	5 400	123	701
6.	Konečný zůstatek výrobků	6 200	702	123
8.	Zjištěný přebytek na skladě polotovarů	300	122	612
7.	Zjištěné manko nad normu na skladě výrobků	880	549	123

Zdroj: vlastní zpracování

Při účtování způsobem B se samozřejmě také účtuje o přebytcích a ztrátách na zásobách. Manko nad normu se převede na vrub účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti a zjištěné přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtů účtové skupiny 61.

3.3.4 Účtování o mladých a ostatních zvířatech a o jejich skupinách

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou v rozvaze vykazována na straně aktiv a jsou součástí oběžného majetku. Úbytek zvířat představuje pro účetní jednotku vznik nákladů, které ovlivňují výsledek hospodaření. Naopak příchovky zvířat výrazně zvyšují hodnotu majetku účetní jednotky. Příchovky zvířat představují rozmnožování zvířat nebo zvyšování jejich váhy za účelem výkrmu. Zvířata tedy mohou být pořízena nákupem nebo vlastní činností účetní jednotky. Při účtování zvířat se nejčastěji používá účet 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a účet 614 – Změna stavu zvířat. Účtuje se na syntetické účty, které se podle potřeby dále dělí na analytické. Nejpoužívanější kritérium dělení účtů jsou druhy zvířat, ale také místa ustájení atd. [3]

Tab. 3.21 Účtování o zvířatech

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Nákup hříběte	35 000	124	221
2.	Zaúčtování příchovku zvířete v prvním roce	15 000	124	614
3.	Zaúčtování příchovku zvířete ve druhém roce	15 000	124	614
4.	Zaúčtování zvířete do dlouhodobého hmotného majetku	50 000	026	124

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka se rozhodla zakoupit hříbě, ze kterého se později stane tažné zvíře (tab. 3.21). Každé účetní období se zaúčtuje příchovek zvířete, který zvyšuje jeho ocenění a následně je zvíře přeúčtováno do dlouhodobého hmotného majetku.

3.3.5 Účtování o poskytnutých zálohách na zásoby

Pokud dodavatel požaduje platbu předem ještě před dodávkou materiálu nebo zboží, účetní jednotka účtuje o poskytnuté záloze na zásoby a zřizuje účet 151 – Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál nebo účet 153 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží. Zálohy na zásoby samozřejmě podléhají DPH, pokud je poskytovatel nebo příjemce zálohy plátcem této daně. Příjemce platby má povinnost přiznat daň na výstupu a poskytovateli vzniká nárok na odpočet DPH na vstupu. [2]

Tab. 3.22 Účtování o poskytnuté záloze na pořízení materiálu

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Zaplacená záloha na pořízení materiálu	36 300	151	221
2.	Daňový doklad – DPH ze zálohy	6 300	343	151
3.	Dodavatelská faktura za materiál			
	a) cena bez DPH	74 500	111	
	b) DPH 21 %	15 645	343	
	c) cena celkem	90 145		321
4.	Zúčtování zaplacené zálohy	30 000	321	151
5.	Doplatek zbývajících částky	60 145	321	221
6.	Materiál převzat na sklad	74 500	112	111

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka poskytla dodavateli zálohu na materiál ve výši 36 300 Kč (tab. 3.22). Z této částky musela být vypočítána daň, která dosáhla částky 6 300 Kč a zároveň tato částka snížila hodnotu zálohy na účtu 151. Následně účetní jednotka obdržela dodavatelskou fakturu, kterou obvyklým způsobem zaúčtovala, a posléze došlo k zúčtování zaplacené zálohy a závazek vůči dodavateli se snížil. V posledních dvou účetních případech došlo k uhrazení zbývajících částky a k převodu materiálu na sklad.

3.3.6 Účtování zásob na konci účetního období

Na konci účetního období při uzavírání účetních knih často nastává situace, že účetní jednotka při nákupu zásob obdrží všechny příslušné doklady (faktura, dodací list), ale nakoupené zásoby do účetní jednotky nedorazí. V tomto případě účetní jednotka účtuje o zásobách na cestě. Opačná situace nastává, když účetní jednotka obdrží nakoupené zásoby,

ale do konce účetního období nedojdou všechny příslušné doklady. V tomto případě se účtuje o nevyfakturovaných dodávkách zásob. [1]

Zásoby na cestě

Zásoby na cestě nejčastěji nastávají ve spojitosti s dodávkami materiálu a zboží. Účetní jednotka do okamžiku uzavření účetních knih dostane fakturu za nakoupené zásoby, ale tyto zásoby fyzicky neobdrží. Při této problematice se nejčastěji využívá účet 119 – Materiál na cestě nebo účet 139 – Zboží na cestě. Přijatou fakturu účetní jednotka zaúčtuje obvyklým způsobem. Na konci účetního období neobdržený materiál zaúčtuje na stranu MD účtu 119 se souvztažným zápisem na účet 111. Zaúčtování této účetní operace je velmi důležité, protože jinak by při účetní závěrce došlo k navýšení hodnoty materiálu na skladě a při inventuře by zmíněný materiál nebyl nalezen a pravděpodobně by byl zaúčtován jako manko na zásobách. [5]

Tab. 3.23 Účtování o zásobách na cestě

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatá faktura za materiál			
	a) cena bez DPH	8 000	111	
	b) DPH 21 %	1 680	343	
	c) cena celkem	9 680		321
2.	Materiál nebyl do konce účetního období převzat na sklad	8 000	119	111
3.	V následujícím účetním období zásoby převzaty na sklad	8 000	112	119

Zdroj: vlastní zpracování

Nevyfakturované dodávky zásob

Účtování o nevyfakturovaných dodávkách zásob nastávají v situaci, kdy účetní jednotka fyzicky obdrží dodávku zásob, ale neobdrží k dodávce příslušné doklady. Nevyfakturované dodávky materiálu či zboží jsou účtovány a oceňovány podle uzavřených obchodních smluv nebo podle odhadu na účet 389 – Dohadné účty pasivní. O DPH se neúčtuje, protože není k dispozici daňový doklad. Jakmile v následujícím účetním období účetní jednotka obdrží všechny příslušné doklady, je zaúčtovaný odhad ceny zúčtován a účetní operace může být dokončena. [5]

Zaúčtování nevyfakturované dodávky zásob je také velice důležité z hlediska účetní závěrky na konci účetního období. V případě, že by její hodnota nebyla zahrnuta do celkové

hodnoty zásob na skladě, mohlo by se stát, že při fyzické inventuře by bylo neoprávněně účtováno o přebytku zásob na skladě.

Tab. 3.24 Účtování o nevyfakturovaných dodávkách zásob

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Příjem zboží na sklad	12 500	132	131
2.	Předpokládaná výše faktury	12 500	131	389
3.	V následujícím účetním období přijatá dodavatelská faktura	12 500	389	321

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.7 Reklamace při dodávkách materiálu či zboží

K reklamaci při dodávkách materiálu a zboží může docházet z mnoha příčin. Např. při dodání jiného druhu materiálu či zboží, zaslání chybného množství, dodání zásob v nižší jakosti atd. Při reklamaci má odběratel pohledávku vůči svému dodavateli. Jestliže je alespoň jeden z účastníků (odběratel či dodavatel) plátcem daně z přidané hodnoty, v takovém případě problematika této daně vstupuje do účtování o reklamacích. Odběratel při reklamaci zásob používá k účtování účet 315 – Ostatní pohledávky. V případě uznané reklamace kupujícímu vznikne pohledávka nebo si může popř. snížit závazek vůči dodavateli. [2]

Příklad na zaúčtování reklamace zboží u dodavatele i odběratele

Dodavatel na základě smlouvy o dodání zboží zaslal v lednu 2014 odběrateli zboží v hodnotě 29 040 Kč včetně DPH. V únoru roku 2014 odběratel uplatnil reklamační nárok z důvodu dodání poloviny zboží v nižší kvalitě, než požadoval. Reklamační řízení bude skončeno v dubnu roku 2014 a dodavatel v plné výši uzná nekvalitu dodaného zboží na základě protokolu. Protokol bude akceptován oběma účastníky a dodavateli bude zboží vráceno zpět. K datu vrácení zboží odběratelem dodavatel vystaví dobropis k nekvalitní dodávce zboží.

Tab. 3.25 Účtování o reklamaci zboží u dodavatele

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vyskladnění prodaného zboží	20 000	504	132
2.	Vystavená faktura odběrateli za prodané zboží			
	a) cena bez DPH	24 000		604
	b) DPH 21 %	5 040		343
	c) cena celkem	29 040	311	

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
3.	Zaúčtování dobropisu			
	a) cena bez DPH	- 12 000		604
	b) DPH 21 %	- 2 520		343
	c) cena celkem	- 14 520	311	
4.	Příjetí zboží zpět na sklad	10 000	132	504

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3.26 Účtování o reklamaci zboží u odběratele

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatá faktura za nakoupené zboží			
	a) cena bez DPH	24 000	131	
	b) DPH 21 %	5 040	343	
	c) cena celkem	29 040		321
2.	Polovina zboží přijata na sklad	12 000	132	131
3.	Reklamace zbylé poloviny zboží	12 000	315	131
4.	Dodavatel reklamaci uznal v plné výši			
	a) cena bez DPH	12 000		315
	b) DPH 21 %	2 520		343
	c) cena celkem	14 520	321	
5.	Uhrada faktury za dodané zboží	14 520	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování reklamací dodávek zásob je samozřejmě také možné způsobem B. Účtuje se velmi obdobně jako u způsobu A, pouze s tím rozdílem, že se neúčtuje na skladové účty, ale na účty nákladové, na kterých se účtuje o jejich spotřebě, i když jde o reklamaci zásob dosud nevyskladněných. I v tomto případě při účtování způsobem B je nutné vést podrobnou skladovou evidenci. [6]

3.3.8 Inventarizace zásob

Inventarizace zásob je nedílnou součástí účetní závěrky. Při inventarizaci zásob účetní jednotky zjišťují skutečné stavy zásob prostřednictvím fyzické inventury a následně ověřují, zda takto zjištěné skutečné stavy zásob odpovídají stavu zásob v účetnictví. Zjištěné stavy zásob jsou účetní jednotky povinny zaznamenat v inventurních soupisech.

Inventurní soupisy musí obsahovat:

- veškeré skutečnosti v takovém rozsahu, aby bylo možné zjištěné zásoby jednoznačně určit,
- podpisový záznam osoby, která je odpovědná za provedení inventarizace a podpisový záznam osoby, která je odpovědná za zjištění skutečností,

- způsob zjišťování skutečných stavů zásob,
- k okamžiku ukončení inventury způsob ocenění zásob,
- datum zahájení a datum ukončení inventury. [11]

Inventarizaci zásob lze provádět periodicky nebo také průběžně. Periodická inventarizace zásob se provádí v případě řádné inventarizace k rozvahovému dni, kterým obvykle bývá 31.12. U zásob, které se účtují podle druhu, podle místa jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob, mohou účetní jednotky uskutečňovat tzv. průběžnou inventarizaci. Datum této inventarizace si účetní jednotky stanovují samy, ale nezbytné je, aby každý druh zásob prošel inventarizací minimálně jednou za účetní období. [4]

Zákon o účetnictví říká, že účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po jejím provedení. Při periodické inventarizaci účetní jednotky mohou zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit inventuru nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. [11]

Inventarizační rozdíly se účtují do účetního období, za které se pomocí inventarizace ověřuje stav zásob. O inventarizační rozdíl se jedná v případě, že:

- skutečný stav zásob je nižší než jejich stav v účetnictví, v takovém případě účetní jednotka účtuje o manku na zásobách,
- skutečný stav zásob je vyšší než jejich stav v účetnictví, v takovém případě účetní jednotka účtuje o přebytku zásob.

Problematikou inventarizačních rozdílů se zabývá ČÚS č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci přirozených úbytků zásob.

Manko

Manko vznikne, když skutečný stav zásob je nižší než stav účetní a rozdíl mezi těmito stavy není možné prokázat způsobem, který je dán zákonem o účetnictví. Účetní jednotky rozlišují manka do normy přirozených úbytků zásob a manka nad normu přirozených úbytků zásob. Hranici normy účetní jednotky obvykle stanovují na základě odborného propočtu nebo měřením. Manka do normy nejčastěji vznikají při výrobním procesu a manka nad normu krádeží, ztrátami atd.

Manko na zásobách v rámci normy účetní jednotka zaúčtuje na vrub příslušného skladového účtu a na nákladový účet 501 v případě, že se jedná o manko na materiálu nebo na účet 504 v případě, že jde o manko na skladě zboží. Manko nad normu účetní jednotka také zaúčtuje na vrub skladového účtu a na nákladový účet 549 – Manka a škody z provozní

činnosti nebo popřípadě na účet 582 – Škody, který se používá pouze při mimořádných událostech (např. živelná pohroma). Z daňového hlediska jsou náklady na účtech 549 a 582 daňově neuznatelnými oproti nákladům na účtech 501 a 504.

Za manko na zásobách nemohou být považovány technické ani technologické ztráty zapříčiněné např. rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, odbytovém či zásobovacím procesu. U tohoto typu zásob si účetní jednotka stanoví hranici norem jejich přirozených úbytků, a pokud vzniklé úbytky zásob nepřekročí tuto stanovenou hranici, tak se nepovažují za manko, ale za ztrátu v rámci normy přirozených úbytků zásob. Tato ztráta je zaúčtována stejně jako manko na zásobách do normy. [5]

Manko samozřejmě také může nastat u zásob vlastní výroby. V případě, že se jedná o manko do normy, zaúčtuje se příslušná částka na vrub účtu účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činností. V opačném případě, kdy jde o manko nad normu, účtuje se stejně jako u nakoupených zásob na účet 549.

Přebytek

Přebytek zásob vzniká v případě, když je skutečný stav zásob vyšší než stav účetní a tento rozdíl nelze doložit žádným příslušným dokladem. Přebytek zásob účetní jednotka zaúčtuje ve prospěch příslušného skladového účtu a na výnosový účet 648 – Ostatní provozní výnosy. V praxi se často stává, že k přebytku nakoupených zásob dochází z důvodu jejich chybného zaúčtování při vyskladnění a tyto zásoby je možno dodatečně zaúčtovat do spotřeby. V takovém případě se nepoužívá výnosový účet, ale účet nákladový účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Přebytky u zásob vlastní výroby se účtují stejně jako vznik zásob vlastní výroby. [5]

Tab. 3.27 Účtování o inventarizačních rozdílech

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Manko v rámci normy na skladě materiálu	250	501	112
2.	Manko v rámci normy na skladě zboží	495	504	132
3.	Manko nad normu u materiálu	630	549	112
4.	Škoda u zboží způsobená povodněmi	1 200	582	132
5.	Manko do normy u nedokončené výroby	240	611	121
6.	Manko nad normu u polotovarů	580	549	122
7.	Škoda u výrobků způsobená požárem	870	582	123
8.	Zjištěný přebytek nedokončené výroby	400	121	611
9.	Zjištěný přebytek na skladě výrobků	660	123	613
10.	Přebytek zboží na skladě	350	132	648

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.9 Opravné položky k zásobám

Problematickou opravných položek k zásobám se zabývá ČÚS č. 005 Opravné položky. Opravné položky vyjadřují přechodné či trvalé snížení hodnoty zásob. Vytváří je účetní jednotky, které na základě inventarizace zásob zjistí, že jejich skutečná hodnota je nižší než hodnota v účetnictví. Důvodem tvorby opravných položek mohou být poškozené či znehodnocené zásoby nebo zásoby, u kterých již došlo ke zrušení nebo pozastavení výroby. [4]

Tvorba opravných položek se zaúčtuje na vrub nákladového účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů se souvztažným zápisem na účet účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám. Na účty účtové skupiny 19 mají účetní jednotky možnost zaúčtovat opravnou položku k materiálu, nedokončené výrobě, polotovarům vlastní výroby, výrobkům, zvířatům, zboží, k zálohám na materiál a zboží a také k zálohám na zvířata.

Rozpuštění nebo snížení opravných položek k zásobám se zaúčtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 55 a na vrub příslušného účtu z účtové skupiny 19.

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou opravné položky k zásobám daňově neuznatelným nákladem. [7]

Tab. 3.28 Účtování o tvorbě a rozpuštění opravných položek k zásobám

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Tvorba opravné položky na dočasné snížení hodnoty materiálu	2 500	559	191
2.	Tvorba opravné položky na dočasné snížení hodnoty zboží	4 780	559	196
3.	Zrušení opravné položky k materiálu	2 500	191	559
4.	Snížení opravné položky ke zboží	2 000	196	559

Zdroj: vlastní zpracování

4 Analýza účtování a oceňování zásob v praxi

Aplikačně ověřovací část bakalářské práce se bude zabývat problematikou a analýzou zásob ve společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o.

4.1 Základní charakteristika společnosti

Ingersoll-Rand CZ s.r.o. je globální diverzifikovaná průmyslová společnost, která zaměstnává ve více než 100 závodech po celém světě 55 tisíc lidí. V České republice se nachází dva výrobní podniky v Kolíně a v Uničově a také výzkumné centrum v Praze.

Nejmladší závod společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. vznikl roku 2002 v Uničově. Výrobní závod byl postaven na zelené louce a stavba trvala pouhých 7 měsíců. V současné době zaměstnává cca 260 pracovníků z různých technologických odvětví.

Výrobní závod v Uničově se specializuje na testování a montáž stacionárních a šroubových kompresorů. Od října 2004 se zabývá také montáží 2 až 4 válcových pístových kompresorů pro chladicí okruhy a od roku 2010 vyrábí také okenní a dveřní příslušenství a sanitární zařízení z nerezů a mosazi. Více jak 98 % produkce je dodávána na zahraniční trhy. Roku 2012 se společnost s obratem 1,6 miliardy Kč stala vedoucím výrobcem kompresorů na českém trhu. Z důvodu výborné zeměpisné polohy se výrobní závod v Uničově také stal evropským distribučním centrem. [13]



Obr. 4.1 Výrobní podnik v Uničově [14]

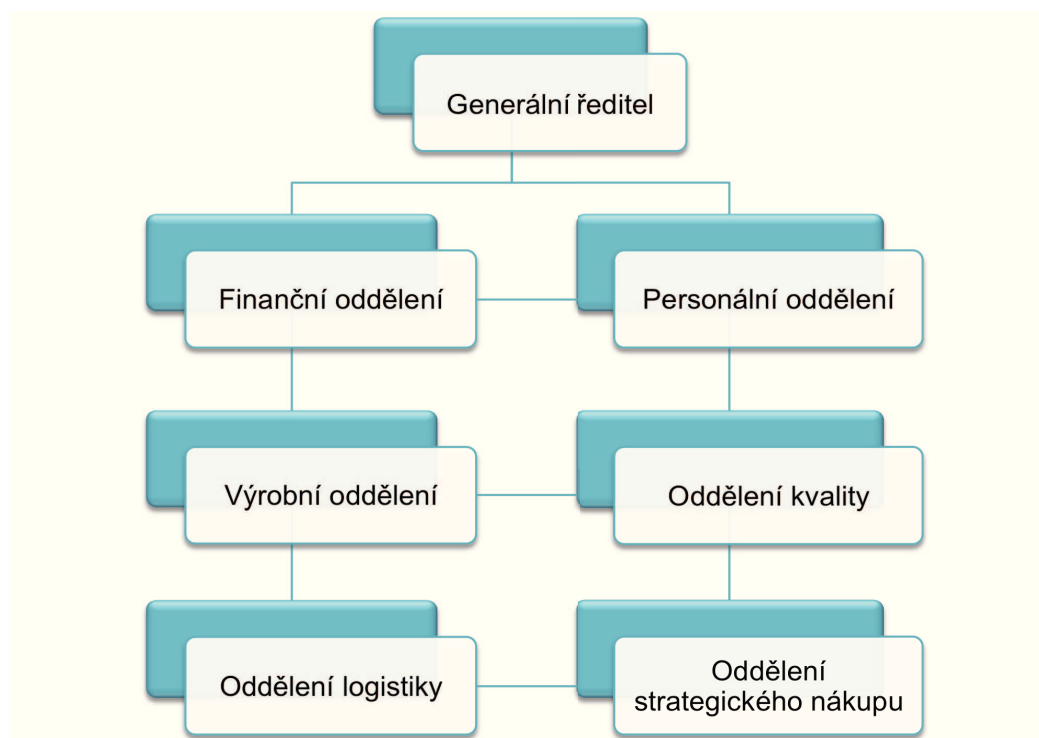
Výroba ve výrobním podniku v Uničově je rozčleněna do tří výrobních sektorů. Jedná se o sektor průmyslových technologií, který vyrábí výrobky pod značkou „Ingersoll Rand“.

Dalším je sektor klimatizačních technologií známý pod obchodní značkou „*Thermo king*“ a nejmladším je sektor bezpečnostních technologií pod značkou „*Randi*“.

Hlavními cíli společnosti pro rok 2013 byly:

- bezpečnost zaměstnanců – cílem bylo 0 pracovních úrazů s následnou pracovní neschopností,
- spokojenost zákazníků – cílem bylo dosáhnout 98 % dodávek dodaných na čas podle slibu daného zákazníkům,
- obrátka zásob – cílem bylo zlepšení průměrné obrátky zásob za rok na hodnotu 10,2 a více,
- materiálová produktivita – cílem bylo dosáhnout minimálně 4,9 % zlepšení ve vynaložených nákladech,
- kvalita – cílem bylo snížit interní defekty a hlavně snížení reklamací našich zákazníků o 20 %.

Schéma 4.1 Organizační struktura společnosti



Zdroj: Interní materiály společnosti Ingessoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

4.2 Software používaný společností

Společnost Ingersoll-Rand CZ s.r.o. využívá již od roku 2009 softwarový produkt SAP R/3, který slouží pro řízení podniku. Tato aplikace využívá třívrstvý model. V první prezentační vrstvě klient komunikuje s uživatelem, v následující aplikační vrstvě je uložena business logika a třetí vrstva se nazývá databázová a ta má za úkol ukládat všechna data systému včetně transakčních a konfiguračních dat.

SAP R/3 obsahuje následující moduly:

- Finanční účetnictví,
- Kontroling,
- Evidence majetku,
- Plánování dlouhodobých projektů,
- Řízení oběhu dokumentů,
- Specifická řešení lidských zdrojů,
- Údržba,
- Skladové hospodářství a logistika,
- Management kvality,
- Plánování výroby,
- Podpora prodeje.

Softwarový produkt SAP R/3 představuje pro danou společnost kvalitní, stabilní a spolehlivý systém pro řízení podniku a je jeden z nejpoužívanějších na našem trhu. Např. modul finančního účetnictví zahrnuje vedení hlavní knihy, deníku, evidenci skladového hospodářství a majetku a evidenci dodavatelsko-odběratelských vztahů.

4.3 Základní údaje o zásobách

Jak již bylo řečeno, společnost Ingersoll-Rand CZ s.r.o. je výrobní podnik. To znamená, že se ve společnosti nachází velké množství zásob potřebných k výrobě. Zásoby mají na celkovém objemu oběžného majetku zhruba třetinový podíl. Největší zastoupení zde mají pohledávky z obchodních vztahů.

Daná společnost postupuje při účtování a oceňování zásob podle platných vnitropodnikových směrnic. Směrnice týkající se účtování zásob určují účtování způsobem A

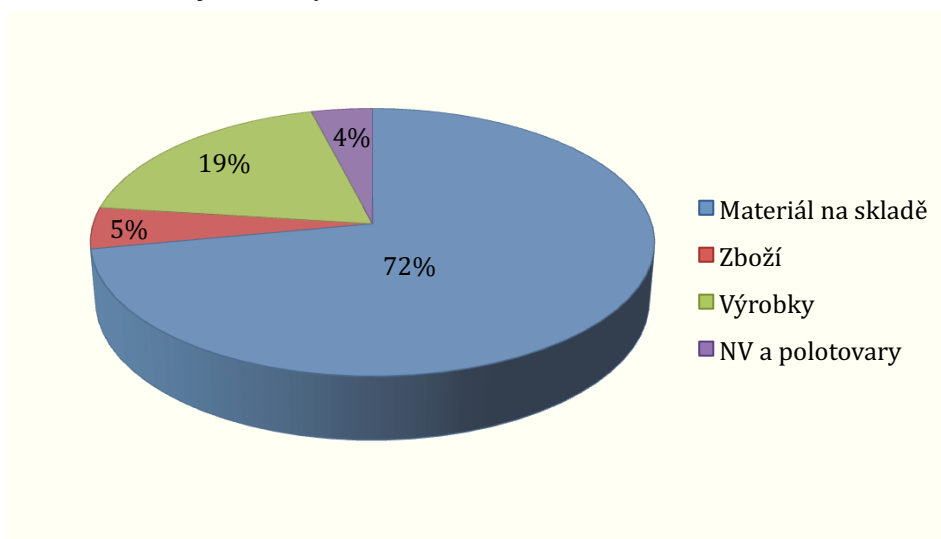
a také zahrnují podrobné analytické rozčlenění jednotlivých syntetických účtů. Veškeré zásoby jsou analyticky rozčleněny podle jednotlivých druhů.

Ve výrobním podniku se nacházejí následující druhy zásob:

- **materiál na skladě** – veškeré položky, které tvoří podstatu výrobku,
- **zboží** – vše, co společnost nakupuje za účelem dalšího prodeje,
- **nedokončená výroba** – produkty, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovým výrobkem ani polotovarem,
- **polotovary** – odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všemi výrobními stupni, a proto musí být dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu společnosti,
- **hotové výrobky** – produkty vlastní výroby, které jsou určené k prodeji mimo společnost.

Materiál na skladě a zboží společnost eviduje jako nakoupené zásoby a nedokončenou výrobu, polotovary a hotové výrobky patří mezi zásoby vytvořené vlastní činností.

Graf 4.1 Podíl jednotlivých druhů zásob k 31. 12. 2012



Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

Graf 4.1 poukazuje na strukturu zásob ve společnosti a je z něj patrné, že největší zastoupení mají nakoupené zásoby především materiál na skladě, který k 31. 12. 2012 tvořil 72 % veškerých zásob. Společnost podstatnou část materiálu a zboží nakupuje od dodavatelů, se kterými je v dlouhodobém kontaktu. Tito dodavatelé jsou z tuzemska, ale také z Německa, Itálie, Severní Ameriky a Asie.

4.4 Oceňování jednotlivých složek zásob

Tato kapitola se bude zabývat problematikou a analýzou oceňování nakoupených zásob a zásob vytvořených vlastní činností ve společnosti Ingersoll-Rand CZ s. r. o. při jejich pořízení a následném výdeji do spotřeby.

4.4.1 Oceňování nakoupených zásob

Společnost jako nakoupené zásoby eviduje materiál na skladě a zboží. Při oceňování nakoupených zásob se zaměříme na:

- oceňování nakoupených zásob při pořízení,
- oceňování nakoupených zásob při jejich úbytku.

a) Oceňování nakoupených zásob při pořízení

Jak již bylo uvedeno ve třetí kapitole, zásoby lze při pořízení oceňovat hned několika způsoby. Veškeré nakoupené zásoby jsou při pořízení oceňovány pořizovací cenou. Jedná se o nejčastější způsob oceňování zásob při pořízení ve společnosti. Pořizovací cena zásob je cena, za kterou společnost zásoby pořídí plus náklady související s jejich pořízením. Mezi takové náklady patří např. dopravné, clo, celní poplatky, náklady spojené s objednávkou, přijetím a inspekci atd.

b) Oceňování nakoupených zásob při jejich úbytku

Pro úbytky nakoupených zásob využívá společnost metodu standardních cen s proúčtováním cenové odchylky.

Úbytek materiálu a zboží

Materiál na skladě a zboží jsou při úbytku oceňovány pomocí standardní ceny. Standardní cena se stanoví na základě objednávkových cen. Objednávkové ceny jsou záležitostí oddělení nákupu, které má za úkol jejich udržování na určité hodnotě.

Standardní ceny jsou stanoveny následujícím vzorcem:

$$STD = EXC \cdot FXS \cdot FD \quad (4.1)$$

Kde STD je standardní cena, EXC objednávková cena, FXS kurz používaný při sestavení standardní ceny a FD procento přepravních nákladů, cla, materiálových vícenákladů a příplatků.

Standardní ceny jsou upravovány vždy k 1.1. běžného roku na základě aktuálních objednávkových cen. V případě, že byly v průběhu účetního období zaznamenány výrazné chyby při stanovení objednávkové nebo standardní ceny nebo pokud se objednávkové ceny v průběhu roku výrazně změní z důvodu změny cen u stávajícího dodavatele nebo při přechodu k novému dodavateli, je možné po souhlasu vedoucího nákladového účetnictví a finančního manažera provést přecenění v průběhu účetního období.

Účtování odchylek

Společnost účtuje celkem o třech odchylkách:

- rozdíl mezi objednávkovou a standardní cenou – PPV1 (účtuje se v okamžiku příjmu),
- rozdíl mezi objednávkovou cenou a fakturační cenou – PPV2 (účtuje se o ní v okamžiku spárování faktury s objednávkou),
- rozdíl mezi kurzem faktury a standardním kurzem – PPV3 (účtuje se o ní v okamžiku spárování faktury s objednávkou).

Na konci účetního období společnost určí velikost celkové odchylky, která zůstává součástí aktiv na základě následujícího vzorce:

$$(OPP V + IPP V) / (OBI + II) = K \quad (4.2)$$

$$K \cdot DI = DPP V \quad (4.3)$$

Kde OPPV je počáteční stav odchylek, IPPV přírůstek odchylek, OBI počáteční stav zásob, DI úbytek zásob, II přírůstek zásob, K koeficient a DPPV úbytek odchylek.

Zvolená metoda oceňování pomocí standardní ceny je vlastně totéž jako metoda pevné ceny s odchylkou (kap. 3.2.4). Na začátku účetního období se stanoví pevná skladová cena (standardní), pomocí které se ocení všechny úbytky zásob ze skladu a následně se zaičtuje odchylka. Společnost je se způsobem oceňování zásob spokojena a v nejbližší době jej nemá v plánu měnit.

4.4.2 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Tato kapitola se bude zabývat oceňováním nedokončené výroby, polotovarů a výrobků vlastní výroby. Nedokončená výroba, polotovary a výrobky vlastní výroby jsou oceňovány také ve standardních cenách, které jsou pro tento druh zásob určeny kalkulací.

Součástí standardní ceny je:

- materiál podle kusovníku, který zachycuje všechny komponenty a součásti použité na výrobku určitého produktu,
- přímé náklady na pracovní sílu,
- rozpočítaná výrobní režie.

Materiál vstupuje do ocenění nedokončené výroby, polotovarů a výrobků ve standardních cenách. U přímých nákladů na pracovní sílu jsou rozhodující technologické postupy, které určují potřebu standardních hodin (měrnou jednotkou je počet hodin na jeden kus výrobku). Hodinovou sazbu přímých mezd vypočte oddělení Nákladového účetnictví na základě rozpočtu přímých mezd a plánovaného objemu výroby. Významnou část standardní ceny také tvoří již zmíněná výrobní režie. Roční plánovaná výrobní režie je rozpočítána na základě plánovaného ročního objemu výroby a s ní spojených potřebných standardních hodin.

K přecenění nedokončené výroby a polotovarů dochází vždy k 1.1. běžného roku po výpočtu aktuálních standardních cen u materiálu. V průběhu roku může docházet k přecenění pouze v případě změn technologických postupů.

V neposlední řadě společnost také využívá oceňování pomocí reprodukční pořizovací ceny. Touto metodou je oceněno velmi malé množství zásob, jako jsou např. zásoby pořízené bezplatně nebo zásoby nalezené (přebytky zásob zjištěné při inventarizaci).

Z uvedených poznatků plyne, že zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary a výrobky) jsou oceňovány přímým materiálem, přímými mzdami a výrobní režií. Ocenění uvedených zásob se liší pouze ve stupni rozpracovanosti. V tomto případě se společnost lehce odchyluje od Vyhlášky, která uvádí, že nedokončená výroba se oceňuje pouze přímými náklady. Společnosti bych doporučila oceňování nedokončené výroby na úrovni pouze přímého materiálu podle Vyhlášky. Ve společnosti probíhá převážně výroba s krátkodobým nepřetržitým cyklem, a proto by byl tento krok opodstatněn.

4.5 Účtování zásob ve společnosti

Účtování zásob při jejich pořízení a úbytku se provádí pomocí způsobu A, tzn., že společnost pro účtování používá skladové účty. Analytická evidence skladových účtů je rozčleněna podle jednotlivých druhů zásob a také podle odpovědných osob. Použití způsobu A znamená, že do nákladů na účty 501 a 504 jsou zaúčtovány pouze částky, které

odpovídají skutečně vydaným zásobám ze skladu. Z tohoto důvodu nedochází během účetního období ke zkreslení výsledku hospodaření.

4.5.1 Účtování pořízení materiálu

Společnost Ingersoll-Rand CZ s.r.o. má velké množství dodavatelů a daný materiál nakupuje nejenom z tuzemska, ale především z jiných členských států EU a nepatrné procento zásob také z nečlenských zemí EU. Společnost používá analytické členění účtu 112 převážně k rozlišení jednotlivých druhů materiálu (např. elektromateriál, hutní materiál, montážní díly, obaly, náhradní díly atd.). V případě pořízení materiálu z tuzemska společnost danou skutečnost zaúčtuje na stranu MD účtu 111101 se souvztažným zápisem na účet 321101. Účet 321 – Dodavatelé je také analyticky rozčleněn (tuzemští dodavatelé, dodavatelé z EU, dodavatelé mimo EU atd.). Veškeré vedlejší pořizovací náklady související s pořízením materiálu společnost účtuje rovnou na účet 112201.

Tab. 4.1 Pořízení materiálu od tuzemského dodavatele

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatá dodavatelská faktura za materiál a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	185 000 38 850 223 850	111101 343100	321101
2.	Přijatá faktura za dopravu materiálu a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	3 200 672 3 872	112201 343100	321101
3.	Převod zakoupeného materiálu na sklad	185 000	112101	111101
4.	Uhrada dodavatelských faktur	227 722	321101	221101

Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

Společnost používá pro konkrétní druh materiálu na skladě účet 112101 a pro vedlejší pořizovací náklady vždy účet 112201. Toto rozčlenění je důležité z hlediska přehlednosti, kde vedlejší pořizovací náklady mají svůj samostatný účet. Společnost zahrnuje do pořizovací ceny zásob veškeré vedlejší pořizovací náklady, které podle zákona o účetnictví do této ceny zahrnovat lze. Myslím, že společnost má vhodně zvolenou analytickou evidenci. Účtová osnova mi nebyla dána k dispozici, vše probíhalo na základě dotazování, a proto není součástí přílohy.

Při pořízení materiálu z jiného členského státu je faktura zaúčtována obdobně jako při pořízení zásob od tuzemského dodavatele. Materiál pořízený z EU je fakturován bez DPH

a společnost je povinná sama vypočítat a přiznat výši DPH a odvést ji Finančnímu úřadu. Zároveň společnosti vzniká nárok na odpočet této daně. Dále je nutné přepočítat fakturovanou částku v cizí měně na českou měnu. Při pořízení materiálu ze zahraničí jsou transakce prováděné v cizích měnách přepočteny a zaúčtovány pevným měsíčním devizovým kurzem, který odpovídá kurzu ČNB platným k poslednímu dni předchozího měsíce.

4.5.2 Účtování zásob vlastní výroby

Při účtování zásob vlastní výroby je nejprve zaúčtována spotřeba přímého materiálu, přímých mezd a výrobní režie na nákladové účty a následně je zaúčtován přírůstek zásob vlastní výroby na skladové účty se souvztažným zápisem na výnosové účty. Pro potřeby účtování zásob vlastní výroby je v účtovém rozvrhu společnosti zachycena účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby (121101 – Nedokončená výroba, 122101 – Polotovary vlastní výroby, 123101 – Výrobky). Také pro výnosové účty v účtové skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti je ve společnosti analytické členění.

Tab. 4.2 Účtování o zásobách vlastní výroby

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přírůstek nedokončené výroby na sklad	2 300	121101	611100
2.	Úbytek nedokončené výroby	900	611100	121101
3.	Přírůstek polotovarů vlastní výroby	1 850	122101	612100
4.	Vyskladnění polotovarů vlastní výroby	1 180	612100	122101
5.	Přírůstek výrobků na sklad	4 550	123101	613100
6.	Vyskladnění výrobků z důvodu prodeje	2 700	613100	123101

Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

Při účtování zásob vlastní výroby společnost nejčastěji účtuje o vlastních výrobcích. Účtování o nedokončené výrobě a polotovarech je méně časté, ale taktéž významné. Při účtování zásob vlastní výroby společnost postupuje podle stanovených pravidel. Přírůstek zásob vlastní výroby se klasickým způsobem zaúčtuje na stranu D výnosového účtu a úbytek daných zásob na stranu MD výnosového účtu.

4.5.3 Účtování pořízení zboží

Účtování o pořízení zboží je v dané společnosti velmi obdobné jako účtování o pořízení materiálu. Při pořízení zboží je také pro všechny vedlejší pořizovací náklady ve společnosti zřízen účet 132201. Přijatá faktura se zaúčtuje na vrub kalkulačního účtu 131101

se souvztažným zápisem na účet 321102. Účet 321 je taktéž analyticky rozčleněn podle toho, zda se jedná o tuzemské nebo zahraniční dodavatele.

Tab. 4.3 Účtování o pořízení zboží

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Přijatá dodavatelská faktura za zboží a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	39 000 8 190 47 190	131101 343101	321101
2.	Dodavatelská faktura za dopravu zboží a) cena bez DPH b) DPH 21 % c) cena celkem	5 000 1 050 6 050	132201 343101	321101
3.	Dodavatelská faktura za pojištění zboží	8 500	132201	321102
4.	Převod zakoupeného zboží na sklad	39 000	132101	131101
5.	Uhrada faktury za zboží a jeho dopravu	53 240	321101	221101
6.	Uhrada faktury za pojištění zboží	8 500	321102	221101

Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

Společnost Ingersoll-Rand CZ s.r.o. obdržela dodavatelskou fakturu za nákup zboží. Spojením zboží dále souvisí jeho doprava a pojištění. Tyto vedlejší náklady se klasickým způsobem zahrnou do pořizovací ceny zboží přijatého na sklad. Vedlejší pořizovací náklady mají taktéž zřízený samostatný účet z důvodu jejich přehlednosti.

4.6 Fakturační cena prodaných zásob

Nejčastějším způsobem prodeje je ve společnosti prodej na fakturu. Po obdržení objednávky dojde k vytvoření expedičního listu, na jehož základě se objednaný výrobek nebo zboží nejprve ve skladu přichystá, zabalí a následně je expedováno. Z expedičního listu se stává dodací list, který je zaslán společně s fakturou odběrateli.

Fakturační cena (IP) je ve společnosti vytvářena pro následující dva případy:

- fakturační cena při prodeji materiálu, zboží a hotových výrobků,

$$IP = STD \cdot 1,03 \quad (4.4)$$

- fakturační cena při zpětné fakturaci.

$$IP = EXC \quad (4.5)$$

Fakturační cena při prodeji materiálu, zboží a hotových výrobků se skládá ze standardní ceny a obvyklé marže ve výši 3 %. Ke zpětné fakturaci dochází v případě navrácení materiálu nebo zboží zpět dodavateli a to v původní ceně, která odpovídá objednávkové ceně (EXC) bez obvyklé marže 3 %.

Tab. 4.4 Prodej zboží tuzemskému odběrateli

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vyskladnění zboží z důvodu prodeje	28 000	504101	132201
2.	Vystavena faktura za prodej zboží			
	a) cena bez DPH	28 840		604101
	b) DPH 21 %	6 056		343101
	c) cena celkem	34 896	311201	
3.	Uhrada faktury odběratelem	34 896	221101	311201

Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

Vyskladněné zboží ze skladu je oceněno pomocí standardní ceny. Při vystavení faktury je fakturovaná částka navýšena o obvyklou obchodní marži ve výši 3 % a následně o DPH ve výši 21 %.

4.7 Opravná položka k zásobám

Společnost vytváří opravnou položku:

- k nepotřebným zásobám ve výši 100 %,
- k zásobám, které jsou za poslední dva roky bez spotřeby, ale společnost je ještě plánuje využít, ve výši 50 %,
- k zásobám, které jsou nad trojnásobek předpokládané roční spotřeby v následujícím roce nebo současné spotřeby v daném roce se tvoří ve výši 50 % těchto zásob.

Určité druhy zásob jsou ve společnosti bez spotřeby převážně z důvodu malé poptávky po určitých výrobcích. Stává se, že společnost vyrábí výrobky, o které je na trhu velký zájem, a proto nakoupí velké množství potřebného materiálu. Časem však může být trh těmito výrobky nasycen (také z důvodu silné konkurence) a není již o ně takový zájem a počty prodáváných výrobků začnou prudce klesat. V takovém případě společnost k těmto zásobám vytváří opravnou položku ve výši 50 %.

Společnost provádí jednou ročně posouzení, zda je k daným zásobám potřeba vytvořit opravnou položku či nikoliv. K 31. prosinci 2012 byla opravná položka k materiálu vytvořena

ve výši 15 979 Kč. Její výše se oproti roku 2011 nepatrně snížila, kdy dosahovala částky 20 180 Kč. Proto je nutné zaúčtovat snížení opravné položky o jejich rozdíl, který činí 4 201 Kč. Pro ukázkou opravná položka v roce 2010 byla zaúčtována ve výši 21 927 Kč. V roce 2011 taktéž došlo k jejímu snížení o částku 1 747 Kč.

Z daných skutečností vyplývá, že v posledních třech letech vždy došlo ke snížení opravné položky k zásobám. Oproti obratu velikost opravných položek dosahuje zanedbatelné částky. Myslím, že společnost nakupuje zcela vhodné velikosti zásob materiálu a jen malé procento těchto zásob je v podniku nevyužito.

Společnost má vypracovanou směrnici týkající se opravných položek. Do směrnice mi bylo umožněno nahlédnout a podle mého názoru je velmi kvalitně zpracovaná. Ve směrnici je přesně specifikováno, jakých druhů zásob se tvorba opravných položek týká a kteří pracovníci odpovídají a rozhodují o jejich tvorbě. Opravné položky se nevytváří k drahým zásobám (jedná se např. o motory). Tento druh zásob je vždy od dodavatelů pořizován podle aktuálních objednávek a jen zcela výjimečně se stává, že by nebyl využit.

Tab. 4.5 Účtování o opravných položkách

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Tvorba opravné položky v roce 2010	21 927	559100	191100
2.	Snížení opravné položky v roce 2011	1 747	191100	559100
3.	Snížení opravné položky v roce 2012	4 201	191100	559100

Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

4.8 Reklamace dodaných zásob

Ve společnosti je zřízeno oddělení kvality, které se mimo jiné také zabývá kontrolováním kvality dodaných zásob. Zásoby jsou daným oddělením zkontrolovány, a pokud je vše v pořádku, jsou převedeny na sklad a připraveny ke spotřebě ve výrobě. V případě, že je odhaleno dodání zásob v nižší jakosti, než bylo požadováno nebo dodání nesprávného množství, je vystaven reklamační protokol, který je zaslán dodavateli. Při řešení reklamace může dojít k situaci:

- kdy je vadný materiál vrácen zpět dodavateli,
- kdy je nepoužitelný materiál zničen v případě, že není vrácen zpět,
- kdy je vadný materiál opraven společností v případě, že se jedná pouze o drobnou závadu.

K opravě zaslaných vadných zásob dochází zcela výjimečně. Zde je velmi důležité posouzení vzniklých nákladů a zhodnocení, zda se oprava vyplatí. V případě, že dodavatel uzná reklamaci je společnosti zaslán dobropis. K zaslání náhradní dodávky společnosti dochází jenom zřídka. Společnost si klade za cíl mít spolehlivé dodavatele, kteří jí poskytují kvalitní materiál.

4.9 Inventarizace zásob

Společnost provádí řádnou periodickou inventarizaci zásob jednou ročně k datu sestavení účetní závěrky, tzn. k 31.12. Inventarizace je prováděna u všech zásob, které jsou vedené v účetnictví. Jedná se např. o surový materiál, elektromateriál, montážní a náhradní díly, obaly, nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky, zboží a mnoho dalších.

Součástí inventarizace zásob je fyzická a dokladová inventura. Fyzická inventura představuje kontrolu jednotlivých zásob přepočítáváním, vážením a měřením. Zjištěný skutečný stav zásob se vždy zapisuje do inventurních soupisů (kap. 3.2.8), které musí být opatřeny podpisy odpovědných osob provádějících inventuru. Pokud odpovědní pracovníci objeví poškozené nebo nepoužitelné zboží, musí tyto skutečnosti také zaznamenat do inventurních soupisů.

Dokladovou inventurou se rozumí porovnání zjištěného skutečného stavu zásob s porovnáním účetního stavu (zůstatky stavů v hlavní knize a v knihách analytické evidence). Za provedení správné a úplné dokladové inventury je zodpovědné finanční oddělení, které má za úkol vyhotovit inventarizační zprávu o průběhu a výsledku inventarizace.

Společnost podle svého uvážení také provádí tzv. malou fyzickou inventuru. Touto inventurou je kontrolováno velmi malé množství zásob. Většinou se jedná o drahé zásoby nebo zásoby, u kterých společností ví, že je v nejbližší době bude spotřebovávat. Tyto zásoby jsou kontrolovány až jednou týdně.

Mimořádnou inventarizaci společnost za poslední tři roky prováděla pouze jednou. Tato inventarizace se provádí např. při změně odpovědného pracovníka za skladové zásoby nebo při živelné pohromě. Návrh na provedení mimořádné inventarizace může podat kterýkoliv zaměstnanec, např. když má podezření, že na skladě chybí určité množství materiálu apod.

Manko

Manko vzniká, když je skutečný stav zásob na skladě nižší než jeho stav v účetnictví a rozdíl mezi těmito stavy není možné prokázat příslušným dokladem. Společnost účtuje jednak o mankách nad normu, ale také do normy. Manka do normy se účtují maximálně ve výši 1 % hodnoty dané zásoby na skladě. Za manka na zásobách jsou ve většině případů odpovědní vedoucí pracovníci ve skladu, kteří mají sepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti.

Přebytek

Přebytek zásob vzniká v případě, že je skutečný stav zásob na skladě vyšší než stav v účetnictví a tento rozdíl nelze prokázat žádným příslušným dokladem.

Tab. 4.6 Účtování o inventarizačních rozdílech ve společnosti

Číslo	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	Zjištěné manko do normy u materiálu	210	501101	112101
2.	Zjištěné manko nad normu u materiálu	1 400	549101	112101
3.	Předpis náhrady škody odpovědnému pracovníkovi	1 400	335201	648501
4.	Uhrada škody srážkou ze mzdy	1 400	331201	335201
5.	Zjištěný přebytek na skladě výrobků	370	123101	648101

Zdroj: Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. – vlastní zpracování

Daná společnost nemá v současné době vytvořenou vnitropodnikovou směrnici, která by se týkala inventarizace zásob. Určitě bych doporučila tuto směrnici v nejbližší době vypracovat, neboť by se předešlo nesrovnalostem a dohadům při inventarizaci. Tato směrnice by měla přesně vymezovat způsob provádění jednak fyzické, ale i dokladové inventury a případné možnosti řešení při zjištěných přebytcích nebo mankách.

4.10 Shrnutí a doporučení pro společnost

Podle mého nároku společnost Ingersoll-Rand CZ s.r.o. má vhodně zvolený způsob účtování i oceňování zásob. Účtování způsobem A je určitě opodstatněné především z důvodů velikosti skladových zásob a častého pohybu zásob na skladě. Společnost díky tomu může průběžně sledovat stav a pohyb zásob na skladě i v účetnictví, což by použití způsobu B neumožňovalo. Při používání způsobu A hlavně není zkreslena hodnota nákladů.

Zásoby pořízené společností nákupem se oceňují pořizovací cenou, která zahrnuje cenu pořízených zásob plus všechny vedlejší pořizovací náklady. V dané společnosti dochází

k pořízení zásob také vlastní činností. V tomto případě se jedná především o výrobky vlastní výroby, které jsou oceňovány standardní cenou, která v sobě zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režii. K přecenění standardních cen dochází vždy k 1.1. běžného roku. Společnosti bych doporučila, aby toto přecenění prováděla každého půl roku popř. čtvrtletně. Díky tomu by již v průběhu účetního období došlo ke zrealizování ocenění jednotlivých složek zásob a byly by zkrácené co nejméně. V tomto případě se jedná především o zásoby, u kterých společnost častěji mění svého dodavatele, a proto se ceny zásob lehce odchylují.

Společnost při účtování a oceňování zásob postupuje podle platných zákonů a vyhlášek. Může se stát, že se v některých případech lehce odchyluje od pravidel (např. při oceňování nedokončené výroby). To ovšem neznamená, že by nepostupovala správně, protože na vykazovaný výsledek hospodaření to nemá vliv a tím pádem ani na vypočítanou daňovou povinnost. Zásoby a jejich pohyb nejsou zvolenými metodami a postupy zkráceny a dané informace mohou být využity pro plánování na další období.

Ve společnosti jsou kvalitně zpracované vnitropodnikové směrnice týkající se především oceňování zásob. Tyto směrnice obsahují všechny důležité informace týkající se oceňování tak, aby nedocházelo k jakýmkoliv nesrovnalostem. Nicméně mi v této společnosti chybí vypracovaná směrnice týkající se inventarizace zásob. Myslím, že by mohla být pro společnost velkým přínosem a do budoucna by o ní měla uvažovat.

Účetní závěrka společnosti podléhá auditu a zároveň je povinna vyhotovovat výroční zprávu, která mimo jiné také obsahuje zprávu auditora. Poslední výrok ve výroční zprávě informuje o tom, že nebyly zjištěny žádné významné věcné nesrovnalosti v uvedených údajích a vše je v souladu s českými účetními předpisy.

5 Závěr

Ve výrobních podnicích zásoby představují důležitou složku oběžného majetku. Bez jejich přítomnosti by výrobní podnik nemohl vůbec existovat. Ve skladových zásobách jsou zpravidla vázány velké finanční prostředky, a proto je důležité jim věnovat zvýšenou pozornost. Stanovení optimální výše zásob je určitě jedním z předpokladů úspěšnosti výrobních podniků.

Společnosti zásoby pořizují nákupem od svých dodavatelů, vytváří je ve vlastní činnosti, popř. je obdrží darem nebo naleznou při inventarizaci. U problematiky zásob je nezbytné zvolit si vhodný způsob oceňování zásob při jejich příjmu. V tomto případě účetní jednotky používají nejčastěji ocenění zásob pomocí skutečné pořizovací ceny, která v sobě zahrnuje veškeré vedlejší pořizovací náklady. Výběr způsobu ocenění zásob při jejich výdeji je neméně důležitý, neboť má vliv na náklady účetní jednotky, a tím pádem i na výsledek hospodaření.

České účetní předpisy umožňují při účtování zásob používání průběžného anebo periodického způsobu účtování zásob. Průběžný způsob (způsob A) zaznamenává zásoby během účetního období na příslušné skladové účty, zatímco u periodického způsobu (způsob B) jsou zásoby zaúčtovány přímo na nákladové účty. Oba způsoby ale dávají shodný výsledek hospodaření na konci období.

Praktická část předložené bakalářské práce se zabývala problematikou účtování a oceňování zásob ve společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o. Daná společnost používá při oceňování zásob vlastní výroby standardní cenu. Zde bych navrhovala, aby docházelo k přecenění standardní ceny minimálně dvakrát, možná i čtyřikrát za účetní období. Bohužel směrnice týkající se oceňování zásob dovoluje přecenění standardní ceny u zásob vlastní výroby pouze v případě změny technologických postupů. Společnost může nečekaně změnit stávajícího dodavatele a materiál bude pořizovat za rozdílnou cenu. Z tohoto důvodu by mohlo dojít ke zkreslení standardní ceny, která by po zbytek účetního období neodpovídala skutečnosti.

Praxe v této společnosti byla pro mě velkým přínosem. Společnost je podle mého názoru konkurence schopná na trhu strojírenské výroby a má všechny předpoklady k tomu, aby se nadále udržela na pozici vedoucího výrobce kompresorů na českém trhu.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-598-6.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2012. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2009*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 634 s. ISBN 978-80-7357-419-2.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 440 s. ISBN 978-80-7357-338-6.
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [6] LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [7] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. Praha: C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
- [8] SOUKUPOVÁ, Božena, Anna ŠLOSÁROVÁ a Anna BAŠTINCOVÁ. *Účtovnictvo*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2004. 638 s. ISBN 80-8078-020-X.

Zákony a vyhlášky

- [9] České účetní standardy pro podnikatele č. 001 – 023, v platném znění.
- [10] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [11] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Jiné zdroje

- [12] Jednotný správní doklad. Czech International [online]. [cit. 2014-04-26]. Dostupné z: <http://www.czechint.cz/cs/jednotny-spravni-doklad-jsd.html>.
- [13] Interní materiály společnosti Ingersoll-Rand CZ s.r.o.
- [14] <http://www.ingersoll-rand.cz/images/unicov2.jpg>

Seznam zkratek


ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
D	dal
DI	úbytek zásob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPV	úbytek odchylek
EU	Evropská unie
EUR	euro
EXC	objednávková cena
FD	procento přepravních nákladů, cla atd.
FIFO	first in, first out
FXS	kurz používaný při sestavení standardní ceny
CHF	švýcarský frank
II	přírůstek zásob
IP	fakturační cena
IPPV	přírůstek odchylek
JSD	jednotný správní doklad
K	koeficient
Kč	koruna česká
LIFO	last in, first out
MD	má dáti
NV	nedokončená výroba
OBI	počáteční stav zásob
OPPV	počáteční stav odchylek
PPV1	rozdíl mezi standardní objednávkovou cenou a skutečnou objednávkovou cenou
PPV2	rozdíl mezi objednávkovou cenou a fakturační cenou
PPV3	rozdíl mezi kurzem faktury a standardním kurzem
PS	počáteční stav
Sb.	sbírky
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
STD	standardní cena
USA	Spojené státy americké
USD	americký dolar

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2014


.....
jméno a příjmení studenta